



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

Processo n° 11516.722647/2011-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.756 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria AI- PIS.COFINS
Recorrente DISTRIBUIDORA CURITIBA DE PAPÉIS E LIVROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO.
PRESCINDIBILIDADE DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Demonstrada a motivação na decisão de piso quanto à prescindibilidade da perícia solicitada torna-se incabível o cerceamento de defesa suscitado. A diligência não se presta a suprir deficiência probatória, seja do fisco ou da empresa Recorrente.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO PROBATÓRIA. REGRA DE EXCEPCIONALIDADE NÃO COMPROVADA.

Os documentos que comprovam as alegações trazidas na impugnação devem ser com ela apresentados, exceto se demonstrada uma das hipóteses disciplinadas no art. 16, § 4º do Decreto no 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. TOTAL RECEITA.
EXCLUSÕES LEGAIS.

A pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real deve, como regra, apurar a contribuição ao PIS não-cumulativa em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. TOTAL
RECEITA.EXCLUSÕES LEGAIS.

A pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real deve, como regra, apurar a contribuição ao PIS não-cumulativa em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ARBITRAMENTO DE RECEITA. INOCORRÊNCIA.

Restando comprovado nos autos que a apuração dos valores exigidos estão respaldados nos livros e documentos do contribuinte disponibilizados à fiscalização, não prospera a tese ventilada quanto ao suposto arbitramento de valor.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em se tratando de lançamento de ofício, a multa está respaldada na legislação de regência.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

[assinado digitalmente]

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

[assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de auto de infração, fls. 102.815 a 102.846 para exigência de R\$ 5.457.538,28, a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -Cofins, e de R\$ 1.184.860,27, a título de Contribuição para o Programa de Integração Social- PIS, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativa aos fatos geradores ocorridos entre agosto de fevereiro de 2008 a abril de 2011.

Destaca o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 102.847 a 102.869 quanto à situação fática:

As infrações à legislação tributária apuradas caracterizam-se por:

1) *Apuração Incorreta das Bases de Cálculo das Contribuições Sociais PIS e COFINS, regime não-cumulativo, decorrente do computo, como Receitas Isentas ou sujeitas à alíquota zero, de mercadorias tributáveis, bem como da apropriação incorreta de créditos de PIS/COFINS, advinda de valores divergentes das bases de cálculo de "Bens para Revenda", o que originou diferenças a lançar.*

2) *Créditos descontados indevidamente na apuração das Contribuições PIS/ COFINS, nos PA's de 01 a 04/2011, decorrentes da utilização indevida de saldos de créditos de meses anteriores, tendo em vista a reconstituição dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos efetuada para os anos-calendário de 2008 a 2010.*

Reproduz-se a seguir parcialmente o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Da descrição das infrações:

(...)

1 – Apuração indevida das Bases de Cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, decorrente de:

1.1 – cômputo como receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, de mercadorias tributáveis: a contribuinte considerou como receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições, o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS. Assim, as saídas que corresponderam à receita bruta da venda de mercadorias, que não tiveram incidência de ICMS, foram consideradas como receita isenta ou de alíquota zero da contribuição ao PIS e da Cofins, em cada períodos de apuração.

1.2 apropriação incorreta de créditos das contribuições, advinda de valores divergentes das bases de cálculo de bens para revenda: o montante escriturado de entradas para revenda tributadas pelo ICMS, em cada período de apuração, correspondeu à base de cálculo dos créditos da contribuição ao PIS e da Cofins não-cumulativas. (grifei).

A autoridade fiscal relata que, conforme Termo de Constatação lavrado no Termo de Intimação Fiscal nº 005, no curso da ação fiscal foi apurado que a contribuinte considerou como “Receitas Isentas ou de alíquota zero”, para fins de apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS. Esta Constatação decorreu do contido na resposta prestada pela contribuinte em 17 de outubro de 2011, recebida em 21 de outubro de 2011.

Explica a autoridade fiscal que, conforme legislação do ICMS, por determinação constitucional, todas as vendas de livros compõem as “receitas não tributadas pelo ICMS”. No entanto,

não são apenas as operações com livros que fazem parte das operações de saídas não tributadas pelo ICMS, mas também, como exemplo, as operações sujeitas à substituição tributária, entre elas a comercialização de produtos audiovisuais (identificados pela contribuinte com a inicial AV), produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos.

Conclui a autoridade fiscal que restou comprovado que a autuada incluiu como receitas isentas ou não tributadas pelas contribuições sociais não-cumulativas o somatório das vendas de produtos que não são isentas ou não tributadas pela legislação tributária da contribuição ao PIS e da Cofins.

Em relação aos créditos da não-cumulatividade, a autoridade fiscal destaca que, **como as vendas de produtos não tributados pelo ICMS não foram incluídas na base de cálculo das contribuições sociais, as entradas desses produtos também não fizeram parte da base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade.**(grifei).

A contribuinte não computou aquisições legítimas, a princípio, na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade, uma vez que, **com exceção dos livros, os demais produtos comercializados pela contribuinte são tributados pelas contribuições sociais e suas aquisições dão direito a crédito, obedecidas as regras contidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.** (grifei).

2 – Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição ao PIS e da Cofins, nos períodos de apuração de janeiro a abril de 2011:

Explica a autoridade fiscal que a contribuinte descontou indevidamente das contribuições não-cumulativas, relativas aos períodos de apuração de janeiro e abril de 2011, **saldos de créditos de meses anteriores.** Entretanto, **em razão da reconstituição dos créditos das contribuições sociais não-cumulativas, efetuada para os anos-calendário 2008 e 2009, pela autoridade fiscal, inexistente saldo de créditos remanescentes ao final do período de apuração de dezembro de 2010.**

Do levantamento das informações:

Descritas as infrações verificadas, **a autoridade fiscal, com objetivo de apurar a correta base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, para os anos-calendário 2008 a 2010, explica que, com base nos arquivos digitais de todos os estabelecimentos da contribuinte, verificou os valores de receita bruta da venda de livros – relacionados no Demonstrativos da Venda de Livros e as respectivas devoluções de vendas de livros – Demonstrativos da Entrada de Livros.** Esclarece que **os demonstrativos incluem, também, as devoluções de compras de livros e as devoluções de vendas de livros e, que foram considerados como “aquisições de livros” e “vendas de livros” os produtos cujo código da mercadoria continha a expressão “LV”.** (grifei).

E que, **conforme informação da contribuinte, as saídas que correspondem à receita bruta de venda de mercadorias são**

decorrentes dos montantes escriturados nos seguintes CFOP – Códigos Fiscais de Operações: 5.102, 6.102, 5.104, 6.104, 5.114, 6.114, 5.403, 6.403, 5.922 e 6.922.

As entradas que correspondem às aquisições de mercadorias para revenda, por sua vez, são decorrentes dos montantes escriturados nos CFOP: 1.102, 1.113, 1.403, 2.102, 2.113, 2.403, 3.102, conforme informação da contribuinte, via mensagem eletrônica institucional.

Assim, a fim de apurar o montante das aquisições de bens para revenda não tributados no mercado interno, a autoridade fiscal explica que, conforme constou no Termo de Intimação Fiscal nº 005, o montante de aquisições de livros informadas pela contribuinte com CFOP 1.113 e 2.113 (compra para comercialização, de mercadoria recebida anteriormente em consignação mercantil) estavam incompletos, mas todas as mercadorias adquiridas com tais códigos, cuja identificação foi possível, se referem a “livros”. Assim, a fiscalização apurou o montante das aquisições de livros escriturados nos códigos 1.113 e 2.113, demonstrado no Demonstrativo de Aquisições – Códigos CFOP’S 1.113 e 2.113.

Desta forma, esclarece que os montantes apurados no Demonstrativos de Entrada de Livros somados aos valores das aquisições registradas nos códigos CFOP 1.113 e 2.113 totalizam as aquisições de bens para revenda não tributados no mercado interno. Por conseqüência, explica, o montante dos créditos da contribuição ao PIS e da Cofins de bens para revenda descontados no lançamento de ofício são maiores que os informados pela contribuinte. (grifei).

Ressalta a autoridade fiscal que intimou, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 002, a contribuinte a encaminhar arquivos com identificação das aquisições no mercado interno de Bens para Revenda não tributada pela contribuição ao PIS e pela Cofins, bem como a identificação das mercadorias adquiridas incluídas no total de vendas isentas ou de alíquota zero, conforme montantes informados nos Dacon mensais. Entretanto, explica que os arquivos disponibilizados pela contribuinte, conforme constatado no Termo de Intimação Fiscal nº 005, não puderam ser utilizados por inconsistência dos dados, uma vez que representam somente as aquisições de mercadorias não tributadas pelo ICMS, exceto a aquisição de Livros. (grifei).

Informa a autoridade fiscal que os arquivos magnéticos foram juntados ao processo administrativo nº 11516.000107/201214.

Da apuração das contribuições não-cumulativas:

Passa, então, a autoridade fiscal a descrever os montantes declarados no Dacon, pela contribuinte, especificamente a Receita Bruta de Vendas – Tributadas e Não-tributadas, os créditos de Mercadorias para Revenda e os demais créditos – energia elétrica, alugueis e vendas canceladas. Ressalta a fiscalização que a contribuinte entregou demonstrativos que

detalham os valores declarados, os quais foram juntados aos autos.

*Assim, com base nas informações descritas acima e **partindo da receita bruta total e compras totais declaradas pela contribuinte**, a autoridade fiscal elaborou o Quadro 02 – Receita Tributada à Alíquota Zero e Compras sem Direito ao Crédito, com a relação da Receita Bruta de Venda Total, Receita Alíquota Zero, Devolução de Vendas Alíquota Zero, Compras Totais – Dacon, Compras sem direito ao crédito, Compras CFOP's 1.113 e 2.113 – Complemento e Devolução de Compras sem direito ao crédito.*

*A autoridade fiscal destaca que, **em relação à Receita Bruta de Venda Total, os valores relativos ao ano-calendário 2008 estão divergentes dos que informados no Dacon pela contribuinte porque incluem a Receita Bruta de Serviços**, registrado no Balancete de Contas, que acompanha o Auto de Infração. (grifei).*

E, com as informações descritas no Quadro 02, apurou a Base de Cálculo das Contribuições, para os períodos de apuração de janeiro de 2008 a dezembro de 2010, demonstradas no Quadro 03 – Apuração da Base de cálculo do PIS/Cofins.

Da impugnação:

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresenta impugnação, às folhas 102.872 a 102.885, na qual expõe suas razões de contestação.

*No primeiro tópico, denominado **Dos Fatos**, a contribuinte explica que tem como objeto principal a venda de livros, porém comercializa, em menor escala, outros produtos como CDs, DVDs e artigos de informática. E, assim, afirma, está submetida a um regime de apuração peculiar em relação às contribuições – PIS e Cofins, tendo em vista possuir em seus estoques mais de 200 mil itens com códigos contábeis diversos e faixas de tributação que vão do zero/isento até a alíquota máxima. Afirma, ainda, que diariamente emite mais de 3 mil notas fiscais, muitas das quais com diversos códigos contidos em uma única nota.*

Por conseguinte, a contribuinte argumenta que, apesar de ter apresentado à autoridade fiscal todos os documentos solicitados no curso do procedimento fiscal, a autuação apontou que aproximadamente 35% do faturamento total da pessoa jurídica seria oriundo da venda de outros bens que não livros e, assim, seriam tributados pela contribuição ao PIS e pela Cofins. A autuada argumenta que tal presunção não corresponde à realidade, tendo em vista que somente a venda de livros supera o percentual pretendido na fiscalização e, além disso, existem outros produtos comercializados que possuem alíquota zero em relação à contribuição ao PIS e à Cofins.

No segundo tópico – Da ilegalidade na apuração da base de cálculo –arbitramento indireto – a contribuinte alega que a fiscalização atribui verdade incontestável a dados como o faturamento total da empresa, mas, sem qualquer justificativa válida, afasta outros dados como a parte do faturamento relativa

à receita isenta ou de alíquota zero. E, afirma, que a autoridade fiscal nega conhecimento a parte das informações prestadas, em especial aquelas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação nº 005.

A contribuinte defende que houve arbitramento da base de cálculo, embora não denominado assim pela autoridade fiscal, tendo em vista que esta presumiu, por exemplo, que: a) todos os produtos comercializados pela impugnante, exceto livros, são tributados pela contribuição ao PIS e pela Cofins; b) que todas as devoluções de venda são oriundas de produtos isentos/não tributados; c) que todos os produtos oriundos de venda em consignação (CFOP's 1.113 e 2.113) são livros.

Argumenta a autuada que a autoridade fiscal não poderia se valer desse procedimento – presunção – pois, conforme redação do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, é dever da autoridade fiscal apurar o montante real do tributo devido.

Defende que o arbitramento da base de cálculo, como previsto no artigo 148 do CTN, é uma hipótese de exceção, que somente pode ser utilizada depois de esgotadas as tentativas de obtenção do valor efetivo do imposto supostamente devido.

A autuada explica que, com objetivo de demonstrar a base de cálculo correta, produziu novos relatórios com informações mais precisas – resposta ao Termo de Intimação nº 005 – as quais foram descartadas pela autoridade fiscal sob a justificativa de que a contribuinte já havia apresentado demonstrativos com a totalidade dos itens que compunham a receita isenta por períodos de apuração. Repete, a interessada, que é dever da autoridade fiscal, durante o curso do procedimento de verificação, analisar novas informações prestadas pela contribuinte, a fim de obter o valor real do tributo devido, conforme prevê o princípio da legalidade estrita e, inclusive, sob pena de configuração de excesso de exação.

Finalizando o tópico, a contribuinte alega que a tributação com base em valores estimados ou presumidos caracteriza uma presunção relativa, já que a parte final do artigo 148 do CTN assegura ao contribuinte o direito de fazer prova em contrário, razão pela qual o julgamento administrativo deve ser convertido em diligência, com o objetivo de que seja apurado o valor efetivamente devido, ou ainda ser autorizada a realização de prova técnica contábil.

Sob o título Do critério utilizado pela impugnante para apuração do PIS e da Cofins, a contribuinte explica que em sua apuração contábil são consideradas como “receitas isentas ou de alíquota zero”, para fins de apuração da contribuição ao PIS e da Cofins, o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS. Neste sentido, argumenta que, quando da instituição do regime não-cumulativo das contribuições sociais, com edição das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, muito foi discutido acerca da identidade na base de cálculo das contribuições com a base de cálculo do ICMS – valor de aquisição para créditos e receita

de venda para débitos. A contribuinte defende, assim, que, afora recente alteração da legislação do ICMS, em relação à substituição tributária, seu método de apuração da base de cálculo é um método legítimo.

A autuada ressalva que a única diferença localizada pela autoridade fiscal na apuração desses tributos, com a qual concorda, é na situação em que ocorre a substituição tributária. Tal constatação, defende, implicaria em: a) a autuação deveria ser exclusivamente em relação aos bens que foram objeto de substituição tributária do ICMS e b) não poderia ser aplicada multa de ofício, tendo em vista que o critério de apuração era legítimo.

No tópico seguinte – Dos erros materiais presentes na autuação, a contribuinte alega que houve erros na apuração da base de cálculo, quais sejam:

(a) considerar que todas as devoluções de vendas se referem a produtos com alíquota zero; (b) se existiu devolução, efetivamente houve diminuição da receita com alíquota zero, mas, também houve diminuição de receita total; ou seja, os valores de devolução devem ser abatidos tanto do campo “receita alíquota zero” quanto do campo “receita bruta de venda total”. Em síntese, os valores de devolução sequer deveriam constar do cálculo já que não representam receita; (c) considerar que em relação aos produtos vendidos, tudo que não é livro é tributável pelas contribuições – PIS e Cofins, tendo em vista que possui outros bens que gozam de benefícios fiscais, como por exemplo, os produtos de informática, enquadrados no artigo 28 da Lei nº 11.196/2005; (d) considerar que todos os itens adquiridos com os códigos CFOP 1.113 e 2.113 se tratam de livros, se não conseguiu identificar os produtos nos registros contábeis; (e) ao apurar o montante passível de crédito, a fiscalização utilizou somente os créditos oriundos de aquisição de produtos, sem considerar outras reduções da base de cálculo, como depreciação, aluguel, energia elétrica etc.

No último tópico, denominado Pedido, a contribuinte sintetiza seus argumentos e requer que sejam juntados aos autos os documentos constantes do processo administrativo nº 11516.000107/2012-14, que contém as mídias eletrônicas com as informações prestadas no curso do procedimento fiscal.

E, por fim, protesta pela juntada posterior de novos documentos, bem como pela produção de prova pericial contábil.

Em 24 de setembro de 2012, a contribuinte apresenta aditamento à impugnação, trazendo aos autos novos documentos. Todavia, conforme entendimento da 4ª Turma desta DRJ, foi indeferido, em sessão realizada no dia 28 de maio, pedido de juntada posterior de provas e aditamento de impugnação encaminhados pela contribuinte, o que foi feito em razão de que não foram apontados os motivos pelas quais, a teor da legislação aplicável (parágrafo 4º, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), tais encaminhamentos foram feitos após o decurso de prazo para impugnação.

Em razão de existência de inexatidão material no relatório do Acórdão nº 0731.383, conforme informado pela DRFCuritiba, às folhas 103.169 a 103.170, o processo retornou para julgamento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento sintetizou, na ementa a seguir transcrita, a decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. TOTAL RECEITA. EXCLUSÕES LEGAIS.

A pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real deve, como regra, apurar a Cofins não-cumulativa em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. TOTAL RECEITA. EXCLUSÕES LEGAIS.

A pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro real deve, como regra, apurar a contribuição ao PIS não-cumulativa em relação ao total das receitas auferidas, exceto em relação àquelas que estejam expressamente excepcionadas desta sistemática pela legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ARBITRAMENTO DE RECEITA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em arbitramento de receita quando a autoridade fiscal baseia o lançamento em valores devidamente registrados nos assentamentos contábil-fiscais da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Sobre os créditos tributários apurados em procedimento conduzido ex officio pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de oficio previstas na legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presente nos autos todos os elementos essenciais ao lançamento, é de se indeferir o pedido de perícia e diligência, não podendo este servir para suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

JUNTADA DE PROVAS. LIMITE TEMPORAL.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou que se refira ela a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Assim, inconformada com a decisão de primeira instância, a empresa após ciência em 09/07/2013, conforme AR de fl. 103.194, apresenta em 06/08/2013, fls. 103.195/103.213, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, onde reitera a natureza de sua atividade destacando que a complexidade das operações realizadas, associada à inexistência de software próprio e adequado para a atividade da requerente, culminou com a entrega inicial de documentos imprecisos e por vezes, bastante desfavoráveis a própria impugnante e que mesmo assim, por absoluta boa fé foram levados à apreciação fiscal.

Destaca ainda:

A fiscalização, no entanto, escolheu arbitrariamente determinados documentos e desconsiderou outros, em nítido procedimento de arbitramento indireto de base de cálculo. Da mesma forma, antes da decisão de primeira instância a recorrente refez completamente sua contabilidade mediante procedimento de auditoria interna e localizou os erros em sua contabilidade juntando aos autos o resultado obtido, no entanto, referidos documentos foram injustificadamente recusados pelo julgador administrativo.

A decisão deve ser reformada tendo em vista que:

1 - Violou os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como os princípios específicos do processo administrativo tributário da busca pela verdade

(...), a recorrente requereu a produção de prova pericial e também antes da decisão administrativa juntou aos autos o resultado de auditoria interna comprovando que os valores foram apurados em excesso na autuação fiscal. A possibilidade de juntada de documentos e o pedido de prova tem previsão expressa no artigo 38 da Lei 9748/99:

Ora, os documentos juntados aos autos ao processo não são ilícitos, impertinentes, desnecessários e muito menos protelatórios. O fundamento para não conhecimento desses documentos foi de ordem puramente formal, em nítida violação

aos princípios da ampla defesa, da informalidade do processo administrativo e da obtenção da verdade material.

Observe-se que o próprio julgador administrativo reconhece a necessidade da produção das provas quando afirma que "cabe ao contribuinte o ônus de provar seu direito", no entanto, estranhamente, não aceita a prova produzida e indefere o pedido de produção de prova pericial.

Em relação à perícia, o fundamento para o seu indeferimento foi o de que "a matéria tributável foi perfeitamente identificada com base nos documentos e registros contábeis da contribuinte, prescindindo de conhecimento técnico suplementar".

Está mais do que claro, no entanto, que no presente caso existiu diferença no recolhimento em virtude de erro na própria contabilidade da recorrente pois na sua apuração contábil eram consideradas como "receitas isentas ou de alíquota zero" para fins de apuração do PIS/COFINS o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS.

Ora, se o erro estava nos registros contábeis, a conclusão lógica é a de que eles não refletem o valor efetivo e real das contribuições devidas. A única forma de obtenção do valor efetivamente devido (verdade real) é por meio da realização de nova apuração corrigindo o erro. Foi exatamente isso que fez a recorrente, mas, destaque-se novamente, os documentos apresentados não foram considerados pela fiscalização. Da mesma forma, a perícia requerida teria por escopo corroborar os valores apresentados na auditoria interna.

2 - Manteve vícios materiais na apuração, em especial em relação à inclusão das devoluções de venda com alíquota zero na receita bruta de venda total e por considerar que dentre todos os produtos vendidos pela requerente somente os livros possuem alíquota zero em relação ao PIS/COFINS.

Em relação à obtenção da base de cálculo tributável o fiscal cometeu dois equívocos:

1- Incluiu as devoluções de venda com alíquota zero na receita bruta de venda total;

2- Considerou que dentre todos os produtos vendidos pela requerente somente os livros possuem alíquota zero em relação ao PIS/COFINS.

Ora, as devoluções de vendas não representam receita de forma que jamais poderiam ter sido somadas à receita bruta total. Ou seja, esses valores de devolução de vendas, que correspondem na planilha elaborada pela fiscalização a R\$ 22.848.487,37 devem ser subtraídos da base de cálculo apresentada pelo fiscal.

Como o devido respeito, equivocado está o raciocínio do julgador. Primeiramente porque o próprio fiscal afirma (fls 12 e

13 do termo de encerramento de ação fiscal) que a receita bruta de venda total não é a que foi apresentada em DACON pela recorrente (vide a primeira nota abaixo da planilha de fl. 23 do termo de encerramento). Em segundo lugar, porque a receita bruta de venda total (utilizada na obtenção da base de cálculo) trazida no tem I não é a receita líquida, tanto que nela está incluído inclusive os valores de receita alíquota zero. Trata-se efetivamente da receita bruta (e não líquida) de venda total razão pela qual somar a esses valores aquilo que foi objeto de devolução de vendas significa tributar aquilo que não é receita.

Já o segundo erro foi considerar que em relação aos produtos vendidos peia impugnante, tudo que não é livro é tributável pelo PIS/COFINS. Também isso não é verdadeiro, tendo em vista que a recorrente, conforme afirmado anteriormente, comercializa outros produtos que gozam de benefícios fiscais⁷ como, por exemplo, tablets, mouses, monitores de video, teclados, notebooks etc.

3- Não apurou corretamente os créditos a que faria jus a recorrente na obtenção da base de cálculo das contribuições.

Da apropriação de créditos na obtenção da base de cálculo tributável

*À época a requerente abatia da base de cálculo exclusivamente despesas oriundas de energia elétrica, locação de imóveis e locação de equipamentos, e o fazia de forma **proporcional** tendo em vista que na sua apuração não era devedora de PIS/COFINS.*

*No entanto, a partir do momento que passa a ser devedora desses tributos, nos estritos termos das Leis 10.833 e 10.687 a requerente passa a ter o direito **da apropriação integral** desses e de outros créditos previstos expressamente no artigo 3^o das referidas leis. Tem direito ainda, conforme orientação jurisprudencial, ao abatimento da base de cálculo desses tributos de outras despesas (insumos) não contidas expressamente nas leis, mas, essenciais à sua atividade produtiva.*

Esses créditos não foram considerados na decisão sob o fundamento de que "todos os créditos informados pela contribuinte foram validados". Ora, conforme afirmado acima, esses créditos eram proporcionais, já que não devedora das contribuições. No momento em que passa ser devedora das contribuições todos os créditos devem ser considerados, e não somente aqueles proporcionais.

A totalidade dos créditos a que faz jus a recorrente foi apontada na auditoria interna realizada. Nesse sentido a autuação deve ser revista com o fim de quem sejam devidamente apropriados os créditos da requerente sob três prismas:

a) utilização integral dos créditos de energia elétrica, locação de imóveis e locação de equipamentos;

b) utilização de outros créditos passíveis de apropriação previstos no artigo 3^o das Leis 10.833 e 10.867;

c) utilização de créditos não previstos no rol do artigo 3º das referidas leis, no entanto, atualmente admissíveis conforme recente jurisprudência do Conselho Federal de Contribuintes e da Justiça Federal.

Destaca valores apurados em auditoria interna com relação aos seguintes itens:

4.1 - Energia elétrica, aluguel de imóveis e aluguel de equipamentos (valores integrais e não somente aqueles considerados na autuação):

4.2 - Outras insumos passíveis de creditamento previstos nas Leis 10.833 e 10.867 -Material de uso e consumo, despesas prediais e locação de equipamentos (créditos não considerados pela fiscalização)

4.3 - Outras despesas essenciais à atividade da requerente - Serviço de terceiros e Despesas c/ Pessoal (créditos não considerados pela fiscalização)

4- Manteve as penalidades que foram aplicadas em desconformidade com o disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

A decisão recorrida não acatou o pedido de afastamento da multa de ofício sob a justificativa de que: "A aplicação da multa de ofício de 75%, esclareça-se, independe da intenção do agente, devendo ser aplicada sempre que houver lançamento de ofício pela falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou nos casos de declaração inexata".

Também sem razão a decisão. Conforme redação do artigo 100, inciso III e § único do Código Tributário Nacional o exercício de práticas reiteradamente adotadas pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária,

Ao final, requer:

(...) que o julgamento do presente recurso seja convertido em diligência, para que sejam apreciados os documentos apresentados pela recorrente e, caso necessário, seja realizada perícia tendente a corroborar a correção dos valores que entende a recorrente sejam efetivamente devidos.

à luz de todos os documentos produzidos pela recorrente e do resultado da perícia requerida, seja feito o lançamento com o fim de: a) corrigir os erros materiais encontrados na autuação; b) apurar a totalidade dos créditos de insumos aos quais faz jus a recorrente; c) anular qualquer penalidade imposta à recorrente.

Às 103.220/103.227 consta decisão judicial, através da qual é deferida o pedido de suspensão da segurança requerida pela UNIÃO, nos autos da ação mandamental nº 1002348-95.2017.4.01.3400 (PJe), cujo Juízo havia determinado às "Autoridades Impetradas que se abstenham de incluir em pauta de julgado do CARE os recursos apresentados pela



impetrante nos Processos Administrativos nº 11516.722647/2011-63 e 11516.722646/2011-19, até pronunciamento final desse Juízo."

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

PRELIMINARES

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Do cerceamento do direito de defesa suscitado

Afirma a Recorrente que a decisão de piso violou os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como os princípios específicos do processo administrativo tributário, tais como o formalismo moderado e a busca da verdade material. Ressalta ainda em sua defesa que a possibilidade de juntada de documentos e o pedido de prova tem previsão expressa no artigo 38 da Lei nº 9.748, de 1999.

Analisa-se a seguir o cerceamento de defesa alegado sob os seguintes aspectos:

a) pela não análise dos documentos apresentados

A questão decisória prende-se portanto a identificar um suposto cerceamento do direito de defesa arguido pela Recorrente pela não apreciação pela decisão de piso do resultado de auditoria interna anexado aos autos antes da decisão administrativa.

A Constituição Federal assegura, no inciso LV do art. 5º, Capítulo I, Título II, referente aos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, o direito ao contraditório e ampla defesa, nos seguintes termos:

Art. 5º (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (...)

De relevo assinalar que a principal norma que trata do Processo Administrativo Fiscal – PAF, no âmbito federal é o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com alterações posteriores, sendo a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, conforme estabelece seu artigo 69¹, de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, como norma específica para regular o processo administrativo fiscal, dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972:

¹ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...];

*III—os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
(Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

Dos dispositivos acima transcritos, observa-se que o art. 15, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 1972 estipula o prazo de 30 dias para apresentação da impugnação, contado da data em que for feita a intimação da exigência. Nesse sentido, nos termos da norma que rege de forma específica o rito do processo administrativo fiscal, a tempestividade da impugnação é condição de admissibilidade para julgamento de processos fiscais, uma vez que instaura a lide no âmbito do contencioso administrativo.

Assim, eventual petição, apresentada fora de prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, nem comporta julgamento na esfera administrativa, haja vista que a competência dos órgãos julgadores, atribuída por lei diz respeito à apreciação de processos em que tenha sido instaurada a lide administrativa, nos prazos e condições determinados pela norma processual de regência.

Nesse mister, compulsando-se os autos, constata-se que o contribuinte em **31/01/2012** (terça-feira), conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 102.832, teve ciência do Auto de Infração, assim estando a intimação do referido Auto de Infração submetida à regra de contagem disciplinada no § 2º, II do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o momento em que se considera efetuada a intimação por via postal, inicia-se a contagem do prazo para apresentação da impugnação no dia útil subsequente, conforme art. 5º, do Decreto nº. 70.235, de 1972, **dia 1º/02/2012** (quarta-feira), tendo como termo final o **dia 1º/03/2012** (terça-feira), último dia para entrega tempestiva da Impugnação, peça processual que o tem condão de instaurar o litígio administrativo.

Ocorre que o autuado apresentou em 16/10/2012, conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 102.975, a petição de fls.102.976/102.986, cujo carimbo do CAC/CENTRO/DRF/CTA é de 24/09/2012, reiterando argumentos já apresentados na peça impugnatória e solicitando a apreciação da autoridade fazendária, segundo afirma, após a conclusão de auditoria interna, **das planilhas e documentos contábeis** que demonstram equívocos cometidos na autuação e que justificam a sua revisão ainda na seara administrativa.

Aclare-se que a juntada posterior ao momento impugnatório, de provas ao processo somente encontra amparo se comprovadas às condições impostas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrito:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).

Por oportuno registre-se que o processo administrativo fiscal, Decreto nº 70.235, de 1972, prescreve em seu art. 9º que *[a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito].*

Já o art. 16, III, do citado diploma legal estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir].*

Da análise do caderno processual verifica-se que além do TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, fls.02/07, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e prestar esclarecimentos sobre suas operações através dos TERMOS DE INTIMAÇÃO FISCAL - TIF, Nºs 001, 002, 003, 004 e 005, fls.08/21, apresentando respostas aos referidos TIF, fls. 193/831, assim constata-se que o contribuinte teve 3 (três) oportunidades para apresentar a prova de suas operações, no decorrer da ação fiscal e após instaurado o litígio para comprovar suas alegações, quando da impugnação ou no recurso voluntário.

Com efeito, como acima transcrito, autoriza ainda o Decreto nº 70.235, de 1972 a juntada de documentos **em outro momento processual**, se demonstrada uma das hipóteses excepcionais disciplinadas nas alíneas de "a" a "c" do artigo 16, no entanto na petição de fls.102.976/102.986 não demonstrou o contribuinte estar amparado por nenhuma das hipóteses autorizadas pela legislação para a **juntada de documentos após a impugnação**, assim sem demonstrar a excepcionalidade exigida implica a preclusão probatória neste momento processual.

Cabe ainda registrar que embora requeira o peticionante de fls.102.976/102.986 a apreciação pelo órgão julgado **das planilhas e documentos contábeis** que demonstram equívocos cometidos na autuação e que justificam a sua revisão ainda na seara administrativa, observa-se que os documentos de fls. 102.988/103.147, se constituem apenas de planilhas, sem nenhum documento anexado, que respalde ainda que por amostragem os dados refletidos nas citadas planilhas.

De relevo assinalar que a Recorrente vê seu direito amparado no artigo 38 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que assim dispõe:

*Art. 38. O interessado **poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.***

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Ocorre que as normas de que tratam o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, são específicas com relação ao Processo Administrativo Fiscal – PAF, no âmbito federal, sendo de aplicação subsidiária a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, conforme estabelece seu artigo 69² como já mencionado.

Assim existindo regramento específico no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, quanto ao momento processual para apresentar a prova, conforme disciplinado no art. 16 do referido diploma legal, essa é a norma que se impõe ao caso concreto, pelo princípio da especificidade, segundo o qual uma aparente antinomia de normas resolve-se pelo princípio da especialidade/especificidade quando cotejadas uma normal geral e outra específica sobre a mesma matéria.

Nesse sentido, não há reparos na decisão de piso.

b) pelo indeferimento do pedido de perícia

Destaca a Recorrente em sua defesa:

Está mais do que claro, no entanto, que no presente caso existiu diferença no recolhimento em virtude de erro na própria contabilidade da recorrente pois na sua apuração contábil eram consideradas como "receitas isentas ou de alíquota zero" para fins de apuração do PIS/COFINS o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS.

Ora, se o erro estava nos registros contábeis, a conclusão lógica é a de que eles não refletem o valor efetivo e real das contribuições devidas. A única forma de obtenção do valor efetivamente devido (verdade real) é por meio da realização de nova apuração corrigindo o erro. Foi exatamente isso que fez a recorrente, mas, destaque-se novamente, os documentos apresentados não foram considerados pela fiscalização. Da mesma forma, a perícia requerida teria por escopo corroborar os valores apresentados na auditoria interna.

(...)

Da mesma forma, antes da decisão de primeira instância a recorrente refez completamente sua contabilidade mediante

² Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

procedimento de auditoria interna e localizou os erros em sua contabilidade juntando aos autos o resultado obtido, no entanto, referidos documentos foram injustificadamente recusados pelo julgador administrativo.(grifei).

Pelos excertos acima, infere-se que a Recorrente pretende corrigir sua contabilidade e reapurar os valores de PIS/COFINS, desta feita não mais considerando em sua apuração contábil como "*receitas isentas ou de alíquota zero*" para fins de apuração do PIS/COFINS o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS, requerendo a diligência/perícia para que a fiscalização ratifique seus dados corrigidos.

Nesse mister, cabe ressaltar que o deferimento de um pedido de diligência ou perícia, pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria ou colher determinada prova, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida, ou ainda que se faça premente uma análise que exija conhecimentos técnicos específicos, o que não é o caso dos autos, cuja autuação, baseado em documentos e livros colocados à disposição da fiscalização pelo próprio contribuinte, a exemplo dos seguintes elementos probatórios dos autos: Respostas sobre CFOP de Compras, fls.836/837; Respostas sobre CFOP de Vendas e Devoluções, fls.838; Livros de Apuração do ICMS 2008, 2009 e 2010, fls.839/2.360; DACONS 2008, 2009 e 2010, fls.2.696/3.320; Balancete de Contas 2010, fl.3.321; Débitos DCTF COFINS E PIS, fls.3.322/3.325; Base de Cálculo de PIS e COFINS, 2008, 2009 e 2010, elaborada pelo contribuinte, fls. 3.326/3.417; Demonstrativos de Receitas Isentas, fls.30.674/102.775; Demonstrativo de Entradas de Livros, fls.3.800, teve por fundamento exatamente a constatação de que a autuada, em sua apuração contábil considerou como "*receitas isentas ou de alíquota zero*" para fins de apuração do PIS/COFINS o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS.

Segundo a ilustre administrativista Odete Medauar, o processo administrativo fiscal é informado pelo princípio do formalismo moderado³, que seria o desapego às formalidades excessivas e complexos ritos processuais.

Nesse sentido, dispõe o art. 2º, parágrafo único, inciso IX, da Lei nº 9.784, de 1999: "*adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados*".

No entanto o princípio do formalismo moderado que afasta o rigor processual presente no processo judicial, não se confunde com o descumprimento dos requisitos exigidos pelo Decreto nº 70.235, de 1972 para apresentação dos atos processuais, bem como quanto ao momento processual para apresentação da prova, como já bem demonstrados no item precedente.

Note-se que em vista da natureza "ex-lege" da obrigação tributária a busca da verdade material é corolário da estrita legalidade, no entanto a apresentação de provas, seja pelo autuante, seja pelo autuado tem regramento procedimental estabelecido pelo PAF, como já sobejamente ressaltado, não se prestando a diligência/perícia, nos termos definidos no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 a suprir deficiência probatória, seja do fisco ou da Recorrente, tampouco a impingir à fiscalização o ônus de conferir dados produzidos pela Recorrente extemporaneamente apresentados.

Assim, longe de se caracterizar um cerceamento ao direito de defesa, o estabelecimento de ritos e prazos peremptórios no âmbito do processo fiscal demonstram a

³ Odete Medauar; *A Processualidade no Direito Administrativo*; 1993, p. 121.

segurança jurídica dos sujeitos processuais submetidos em igualdade de condições ao devido processo legal.

Por tudo o que foi exposto, não há reparos no indeferimento da perícia pela decisão de piso, uma vez que não há motivação para o seu deferimento como já ressaltado.

Constata-se dos excertos acima que o contribuinte foi intimado e reintimado em várias oportunidades a demonstrar a exatidão das informações quanto às operações realizadas, **demonstrando motivadamente a fiscalização as conclusões advindas da análise da documentação apresentada.**

Rejeita-se portanto a preliminar de cerceamento do direito de defesa quanto a matéria acima analisada.

MÉRITO

Conforme destacou o TVF:

O contribuinte computou como "receitas isentas ou de alíquota zero" de PIS/COFINS o montante da receita bruta de venda de mercadorias não tributadas pelo ICMS, ao invés de computar apenas as vendas de "LIVROS".

Da mesma forma, segundo o que declarou, NÃO apropriou-se de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo sobre a totalidade das aquisições não tributadas pelo ICMS, quando, pelo o que foi apurado, poderia computá-los exceto para as aquisições de "LIVROS".

Na análise de mérito seguir-se-á os tópicos tal como apresentados na peça recursal.

Do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins

Considerando que o cerne da autuação reside no cômputo como receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, de mercadorias tributáveis, já que a contribuinte considerou como receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, para fins de apuração da base de cálculo das contribuições, o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS, cabe inicialmente reproduzir excertos da decisão de piso que de forma minudente estabeleceu o diferencial à luz da legislação de regência entre o tributo ICMS e sua forma de apuração e as Contribuições para o PIS/Pasep/COFINS, cuja exigência ora se analisa.

I – Da apuração pelo regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins:

(...)

Com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, resultado da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, conversão da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, estabeleceram-se, respectivamente, as sistemáticas de cobrança não-cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins.

De fato, é preciso reconhecer que com a criação do chamado regime da "não-cumulatividade" para a contribuição ao PIS e para a Cofins, não foram poucas as dúvidas e divergências que sobrevieram acerca da extensão e conteúdo de muitos dos conceitos e institutos postos nas novas disposições legais. Com efeito, em razão de comparações, por vezes devidas e por vezes nem tanto, com os contornos e feições de outras exações também submetidas a regimes não-cumulativos, bem como em face de interpretações díspares acerca de alguns dispositivos daquelas Leis, surgiram dissensões que dificultaram muito a operacionalização prática do novo regime de apuração daquelas contribuições sociais.

*No entanto, muito embora o ICMS e a contribuição ao PIS e a Cofins sejam tributos sujeitos à sistemática não-cumulativa, existem diferenças muito relevantes entre os dois regimes. Em resumo, verifica-se que a não-cumulatividade do ICMS é uma sistemática obrigatória, está estabelecida na Constituição Federal. **O ICMS é imposto não-cumulativo porque se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O ICMS incide sobre circulação de mercadorias e serviços, portanto, gravam coisas ou atos relacionados a coisas. Os créditos de ICMS são baseados nos valores constantes nas notas fiscais das operações anteriores.**(grifei).*

Por outro lado, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins não é constitucional, pois sua existência e regras são estabelecidas por lei ordinária. A sistemática da não-cumulatividade coexiste com a da cumulatividade. O fato gerador da contribuição ao PIS e da Cofins decorre da obtenção de receita, abrangendo ingressos de qualquer natureza, inclusive financeiro. Observe-se, a base de cálculo é o faturamento, que corresponde à receita bruta assim entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Portanto, ainda que a receita seja decorrente da venda de bens, não existe um bem particular que seja ou estabeleça o fato gerador das contribuições não-cumulativas, porque estas incidem sobre a totalidade das receitas.

A sistemática de apuração das contribuições no regime não-cumulativo, por sua vez, consiste em permitir ao sujeito passivo descontar, da contribuição apurada, créditos referentes à aquisição de mercadorias e insumos, bem como referentes a encargos e despesas, previstos em lei, relacionados às atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Ressalte-se que as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica que permitem a constituição de créditos da não-cumulatividade são apenas as que estão estritamente especificadas na legislação tributária, não sendo permitido o creditamento relativo à aquisição de bens ou serviços que não tenha previsão legal, mesmo havendo incidência tributária de contribuição ao PIS e de Cofins quando de sua aquisição.

Como se vê, as diferenças entre as duas sistemáticas – não-cumulatividade do ICMS e não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins – são evidentes, o que afasta a alegação da contribuinte de que o método de apuração da base de cálculo das contribuições não-cumulativas pelo método da apuração do ICMS é um método legítimo.

Da arguição de erros materiais de cálculo do lançamento

Alega a Recorrente que além do fato de ter autuado em bases presumidas e não reais, outros erros materiais de cálculo foram apontados pela recorrente que também corroboram a necessidade de novo lançamento. Destaca também que a fiscalização, escolheu arbitrariamente determinados documentos e desconsiderou outros, em nítido procedimento de arbitramento indireto de base de cálculo.

O exame dos autos demonstra que não assiste razão à Recorrente, vejamos.

Constata-se do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 102.847 a 102.869 que a fiscalização demonstra fundamentadamente a motivação da autuação, destacando a metodologia utilizada e o suporte probatório que respaldaram a autuação.

Esclarece a fiscalização no TVF:

Ou seja, restou comprovado que o contribuinte incluiu como "Receitas Isentas ou não tributadas." pelo PIS/COFINS, o somatório das vendas de produtos que não encontram respaldo isencional na legislação dessas contribuições.

As saídas que correspondem à receita bruta da venda de mercadoria são decorrentes dos montantes escriturados nos seguintes CFOP's (códigos fiscais de operações), conforme resposta do contribuinte, via mensagem eletrônica institucional (fls. 838): 5.102 - 6.102 - 5.104 -6.104-5.114 - 6.114 - 5.403 - 6.403 - 5.922 - 6.922.

O mesmo critério a empresa adotou para apurar a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, ou seja, o montante escriturado de entradas para revenda tributadas.pelo ICM.S. em cada período de apuração (PA), correspondeu à base de Cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativo. Esta Constatação decorre do contido nas respostas prestadas pela Fiscalizada datadas de 11/10/2011 (fls. fls. 193/194 e 301/340) e 17/10/2011, juntadas às fls. 398/399.

As entradas que correspondem às aquisições de mercadoria para revenda são decorrentes dos montantes escriturados nos seguintes CFOP's (códigos fiscais de operações), conforme resposta do contribuinte, via mensagem eletrônica institucional (fls. 836/837): 1102 -1113-1403-2102-2113-2403-3102.

(...)

Dessa forma, e tendo por base os arquivos digitais relativos à escrituração fiscal dos anos-calendário de 2008 a 2010, de todos os estabelecimentos da empresa Fiscalizada (Notas

Fiscais de Entrada e Saída, bem como de ECF emitidos - Emissor de Cupom Fiscal) entregues pelo contribuinte, apuramos os valores de receita bruta da venda de Livros nos períodos de apuração mensais, adiante designados simplesmente como PA (período de apuração), dos anos-calendário de 2008 a 2010, e as respectivas devoluções de vendas de livros. Isto está demonstrado no Termo, de Intimação Fiscal nº 005, no seu Quadro 01 -fls. 16/17.

Foram considerados como "vendas de livros" os produtos cujo código da mercadoria continham a expressão "LV".

(...)

Contudo, conforme constou no Termo de Intimação Fiscal nº 005, o montante das aquisições de "livros" acobertadas pelos códigos CFOP's 1.113 e 2.113, e constantes dos demonstrativos de entrada, estão incompletos, pelos motivos lá expostos. No entanto, todas as mercadorias adquiridas por meio desses códigos, cuja identificação foi possível, tratam-se de "Livros", como foi constatado no Termo Fiscal citado. Sobre esta constatação, o contribuinte não se manifestou.

De posse dos Livros de Apuração do ICMS de todos os estabelecimentos - fls. 839/2.360, pudemos apurar o montante de aquisições de "livros" escrituradas nos códigos 1.113 e 2.113, conforme intimação contida no Termo de Intimação Fiscal nº 005 - fls. 21. Isto está demonstrado no ANEXO - DEMONSTRATIVO DE AQUISIÇÕES - CÓDIGOS CFOP'S 1.113 e 2.113, que acompanha o Auto de Infração.

....conforme foi constatado no Termo de Intimação Fiscal nº 005, os arquivos entregues pelo contribuinte, para atendimento da intimação, não puderam ser utilizados por inconsistência dos dados. Em fls. 3.418/3.584, encontram-se juntado o demonstrativo relativo ao estabelecimento Matriz - do Ano de 2008. Este demonstrativo, que é a representação dos dados contidos no arquivo magnético encaminhado pelo contribuinte, relativo ao todo o ano de 2008 da Matriz, apresenta a relação das aquisições de mercadorias não tributadas pelo ICMS. exceto as de Livros

Dos excertos acima constata-se que a fiscalização de posse de livros e documentos apresentados pelo contribuinte, apurou a base de cálculo das referidas contribuições, portanto não houve presunção ou arbitramento de valor como afirma a Recorrente mas apuração dos valores de PIS e COFINS, a partir da escrituração apresentada pelo contribuinte.

Note-se que embora o arbitramento de valor seja uma prerrogativa da fiscalização, conforme autorizado pelo ⁴artigo 148 do CTN, este somente ocorrerá se presentes os requisitos autorizativos no citado artigo, o que não ocorreu no presente como

⁴ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

minudentemente esclarecido pela fiscalização quanto às bases da autuação e as provas que lhe dão guarida.

Fiscal nº 005: Esclarece ainda a fiscalização quanto à resposta ao Termo de Intimação

Na resposta à Constatação sobre o montante de Receitas Isentas ou de alíquota zero, contida no Termo de Intimação Fiscal nº 005, a Fiscalizada apenas elaborou quadros que comparam os montantes apurados na Ação Fiscal (Quadros contidos no Termo de Intimação Fiscal nº 005) com os gerados pelos "Relatórios Contábeis", que serviram de base para a DACON (Quadros contidos na resposta aos itens "4 e 5"). A resposta do contribuinte se encontra juntada às fls. 826/831.(grifei)

Em que pese a afirmação da Recorrente de que as provas apresentadas em resposta ao citado termo de intimação foram desconsideradas pela fiscalização, constata-se dos excertos acima transcritos, bem como da análise do documento de fls.826/831 (resposta ao TIF nº 005), principalmente quanto ao parágrafo inicial do documento, que na realidade a resposta consiste em vários demonstrativos, inexistindo documentos acostados ao citado documento.

A empresa afirma no *caput* do documento:

"Com relação ao termo de intimação em referência prestamos as seguintes informações, comentários e esclarecimentos:"(grifei)

Registra-se a seguir excertos da decisão de piso quanto à matéria em análise:

Como se vê, não houve arbitramento algum por parte da fiscalização, ela não efetuou presunções ou qualquer outro procedimento discricionário para apuração da base de cálculo nem tampouco apurou um percentual de receitas isentas ou não tributáveis sobre o faturamento. O que houve foi a utilização de documentos da própria empresa para a apuração da base de cálculo das contribuições.

No que se refere à alegação de que o arbitramento se prova pela presunção de que todos os produtos comercializados, exceto livros, são tributados pelas contribuições, é de se esclarecer, primeiro, que a contribuinte intimada em época própria pela autoridade fiscal não informou quais os produtos vendidos seriam isentos ou não tributados pela contribuição ao PIS e pela Cofins, além dos livros (vide Termo de Início de Ação Fiscal, Termo de Intimação Fiscal nº 03 e Termo de Intimação Fiscal nº 05); segundo, quando da apresentação da impugnação, a contribuinte não relaciona nem prova, no prazo determinado, os produtos que tenham sido considerados pela fiscalização como tributáveis e que, pela legislação das contribuições se sujeitam à alíquota zero ou que, por outro motivo, deveriam ser excluídos da base de cálculo.(grifei).

Com relação aos supostos vícios materiais na apuração, em especial quanto à inclusão das devoluções de venda com alíquota zero na receita bruta de venda total e por

considerar que dentre todos os produtos vendidos pela requerente somente os livros possuem alíquota zero em relação ao PIS/COFINS, igualmente não assiste razão à defesa como será a seguir demonstrado.

Devoluções de venda com alíquota zero

No Termo de Constatação, fl.17, item 5, parte integrante do Termo de Intimação Fiscal - TIF, nº 005, fls.16/21:

Dessa forma, e tendo por base os arquivos digitais relativos à escrituração fiscal dos anos-calendário de 2008 a 2010, de todos os estabelecimentos da empresa Fiscalizada (Notas Fiscais de Entrada e Saída, bem como de ECF emitidos - Emissor de Cupom Fiscal) entregues pelo contribuinte, apuramos os seguintes montantes de Receita Bruta da Venda Livros e de Devolução de Livros:

Obs: Foram considerados como "venda de livros" os produtos cujo código da mercadoria contém a expressão "LV".

PA	2008		2009		2010	
	'Receita Bruta	"Devolução de Venda	•Receita Bruta	"Devolução de Venda	'Receita Bruta	"Devolução de Venda
Janeiro	9.436.101,09	261.623,18	11.892.275,86	262.005,72	12.423.373,96	439.022,31
Fevereiro	11.417.308,36	505.571,01	10.558.371,20	465.341,52	13.665.908,13	442.687,32
Março	8.148.897,55	530.104,56	11.340.416,22	550.340,54	14.069.247,16	1.299.422,26
Abril	6.811.365,96	399.221,22	8.650.212,99	739.049,44	9.084.523,40	615.673,19
Mai	5.534.380,38	443.339,27	7.743.638,71	376.394,12	9.054.844,98	591.432,06
Junho	4.759.511,65	238.741,66	7.089.078,25	436.564,26	7.324.776,34	485.833,07
Julho	5.302.688,70	298.438,87	8.102.438,00	633.621,64	8.629.402,69	348.592,83
Agosto	6.268.320,98	322.125,27	7.911.384,07	359.715,05	15.985.484,46	897.975,40
Setembro	5.883.389,71	505.836,08	7.360.979,71	540.214,58	14.046.743,74	5.405.720,27
Outubro	7.095.628,80	317.240,69	7.971.386,07	376.683,04	8.690.179,88	305.007,12
Novembro	7.122.405,48	356.879,78	6.881.915,61	412.011,75	8.628.505,55	911.646,93
Dezembro	9.113.350,45	410.571,55	12.917.662,23	469.905,96	14.734.799,15	494.293,85

Acompanham o presente Termo Fiscal, arquivos digitais das planilhas que demonstram a venda dos produtos (Livros), discriminadas por: PA; estabelecimento da Fiscalizada que fez a venda; CFOP; número da NF de venda, conforme o caso; Código do Produto vendido; Descrição da Mercadoria; Valor da Venda.*

**O código de revenda de mercadoria - CFOP 5100, que consta nas planilhas, foi gerado pelo sistema utilizado pela RFB para tratamento dos dados encaminhados pelo contribuinte fiscalizado, e são decorrentes das vendas feitas por ECF's. Por isso, não há número de NF emitida relacionada a esse código CFOP.*

***** As devoluções de venda de livros estão demonstradas no Demonstrativo relativo às entradas de livros, citados no item 6 abaixo.***

Assim, os montantes de receita bruta acima demonstrados, em cada período, correspondem à receita bruta isenta de PIS/COFINS, deduzidas as Devoluções.(grifei).

Também se constata no TVF, fl.102.852/102.853:

Ou seja, para fins de incidência das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos, sobre a receita bruta da venda de "Livros" incide a alíquota "0" (zero) e, dessa forma, não integram a base de cálculo das contribuições (art. 1º, § 3º, I da Lei nº 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, I da Lei nº 10.637/2002)

Da mesma forma, sobre as aquisições de "Livros", o contribuinte não tem direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, conforme disposições dos art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637/2002.

Os demais produtos comercializados pelo contribuinte são todos tributados pelas contribuições sociais do PIS/COFINS e suas aquisições dão direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, obedecidas às regras contidas nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.(grifei).

*Dessa forma, e tendo por base os arquivos digitais relativos à escrituração fiscal dos anos-calendário de 2008 a 2010, de todos os estabelecimentos da empresa Fiscalizada (Notas Fiscais de Entrada e Saída, bem como de ECF emitidos - Emissor de Cupom Fiscal) entregues pelo contribuinte, **apuramos os valores de receita bruta da venda de Livros** nos períodos de apuração mensais, adiante designados simplesmente como PA (período de apuração), dos anos-calendário de 2008 a 2010, e **as respectivas devoluções de vendas de livros**. Isto está demonstrado no Termo, de Intimação Fiscal nº 005, no seu Quadro 01 -fls. 16/17.(grifei).*

Foram considerados como "vendas de livros" os produtos cujo código da mercadoria continham a expressão "LV".

Os "Demonstrativos da Venda de Livros", cujas vendas estão discriminadas por: PA; estabelecimento da Fiscalizada que fez a venda; CFOP; número da NF de venda, conforme o caso; Código do Produto vendido; Descrição da Mercadoria e Valor da Venda, encontram-se juntados às fls. 30.674/102.775 (!!!). Há que se observar que nesses demonstrativos não estão demonstradas as devoluções de vendas. Isso está feito nos "Demonstrativos da Entrada de Livros", citado mais à frente.

(...)

Dos excertos acima constata-se que a fiscalização demonstrou que os montantes de receita bruta apurados em cada período, correspondem à receita bruta isenta de PIS/COFINS, deduzidas as Devoluções.

Produtos vendidos pela requerente com alíquota zero em relação ao PIS/COFINS

Analisa-se a seguir a questão colocada pela Recorrente de que a fiscalização considerou que dentre todos os produtos vendidos pela requerente **somente os livros possuem alíquota zero** em relação ao PIS/COFINS.

Esclarece o TVF:

Conforme consta no Termo de Constatação lavrado no Termo de Intimação Fiscal nº 005 - fls. 16/22, no curso da ação fiscal foi apurado que o contribuinte considerou como "Receitas Isentas ou de alíquota zero", para fins de apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, o montante escriturado das receitas não tributadas pelo ICMS. Ou seja, **as saídas que corresponderam à receita bruta da venda de mercadorias, que não tiveram incidência de ICMS, foram consideradas como receita isenta ou de alíquota zero de PIS/COFINS, em cada período de apuração (PA).** Esta Constatação decorre do contido na resposta prestada pela Fiscalizada datada de 17/10/2011, recebida em 21/10/2011, que se encontra juntada às fls. 398/399.

(...)

Buscando entender o procedimento adotado pelo contribuinte, encontramos na legislação do ICMS (Regulamento do Estado do Paraná, por exemplo, aprovado pelo Decreto nº 1.980/2007), que o imposto não incide sobre operações com "livros" - art. 3º. Na verdade essa não incidência decorre do que consta no art. 150, VI, "d" da Constituição Federal.

Dessa forma, todas as vendas de livros efetuadas pelos diversos estabelecimentos da pessoa jurídica fiscalizada fazem parte da "receita não tributada pelo ICMS".

Mas, não são apenas as operações com livros que fazem parte das operações de saídas não tributadas pelo ICMS.

Existe, por exemplo, uma figura tributária muito utilizada pelos Estados - chamada de "substituição tributária", que consiste na cobrança antecipada do ICMS que será devido na operação seguinte de revenda de uma determinada mercadoria.

(...)

Uma das operações enquadradas nessa modalidade é a que envolve "**disco fonográfico, fita virgem ou gravada**" - art. 528 do mesmo Regulamento.

Por sinal, **a própria Fiscalizada encaminhou arquivos magnéticos contendo a identificação de produtos desses tipos, cujos "códigos de identificação do produto" são iniciados por "AV", deixando claro que esses produtos que comercializa tratam-se de produtos audiovisuais, conforme consta juntado nos demonstrativos que foram elaborados tendo por base esses mesmos arquivos magnético - fls. 3585/3601 (Demonstrativo compras não trib ICMS Matriz 012008) do processo.**

Existem outros produtos, que são normalmente vendidos pelos estabelecimentos da Fiscalizada, que também estão enquadrados no regime de substituição tributária do ICMS. É o caso das operações com produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos - art. 481 letras "a" a."c" do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná. Na relação dos produtos sujeitos a esse regime, constante do art. 481 - C, encontramos, por exemplo:

(...)

Ou seja, restou comprovado que o contribuinte incluiu como "Receitas Isentas ou não tributadas." pelo PIS/COFINS, o somatório das vendas de produtos que não encontram respaldo isencional na legislação dessas contribuições.

*As saídas que correspondem à receita bruta da venda de mercadoria são decorrentes dos montantes escriturados nos seguintes CFOP's (códigos fiscais de operações), conforme resposta do contribuinte, via mensagem eletrônica institucional (fls. 838): **5.102 - 6.102 - 5.104 -6.104-5.114 - 6.114 - 5.403 - 6.403 - 5.922 - 6.922**.*

O mesmo critério a empresa adotou para apurar a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, ou seja, o montante escriturado de entradas para revenda.(grifei).

(...)

Como visto acima, quando foi tratado das vendas dos produtos, e também pelo que declarou a Fiscalizada, as vendas de produtos não tributados pelo ICMS não foram incluídas na base de cálculo das contribuições sociais, e as entradas desses produtos também não fizeram parte da base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos.

Ora, uma coisa não tem nada a ver com a outra, no que diz respeito às legislações do imposto estadual e das contribuições sociais federais.

O que se concluiu, então, é que a Fiscalizada não computou aquisições legítimas, a princípio, na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

*Por outro lado, **não fez incidir as contribuições PIS/COFINS sobre parte de suas receitas**. Essa conclusão é derivada, também, daquilo que foi cientificado ao contribuinte no Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 10 e 102.776/102.778), quando foi dada ciência de que "**Em consulta à legislação que rege as contribuições acima citadas, apuramos que o art. 28, VI da Lei nº 10.865/2004 dispõe que a alíquota do PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta da venda de livros (conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753/2003) fica reduzida a ZERO**".*

*O contribuinte manifestou-se, em resposta datada de 17/10/2011 - fls. 398, que "**sobre os produtos que comercializamos não se aplica outro fundamento a não ser o art. 2 da Lei 10.753/2003**".(grifei).*

Ou seja, para fins de incidência das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos, sobre a receita bruta da venda de "Livros" incide a alíquota "0" (zero) e, dessa forma, não integram a base de cálculo das contribuições (art. 1º, § 3º, I da Lei nº 10.833/2003 e art. 1º, § 3º, I da Lei nº 10.637/2002)

Da mesma forma, sobre as aquisições de "Livros", o contribuinte não tem direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, conforme disposições dos art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637/2002.

Os demais produtos comercializados pelo contribuinte são todos tributados pelas contribuições sociais do PIS/COFINS e suas aquisições dão direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, obedecidas às regras contidas nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.(grifei).

Dessa forma, e tendo por base os arquivos digitais relativos à escrituração fiscal dos anos-calendário de 2008 a 2010, de todos os estabelecimentos da empresa Fiscalizada (Notas Fiscais de Entrada e Saída, bem como de ECF emitidos - Emissor de Cupom Fiscal) entregues pelo contribuinte, apuramos os valores de receita bruta da venda de Livros nos períodos de apuração mensais, adiante designados simplesmente como PA (período de apuração), dos anos-calendário de 2008 a 2010, e as respectivas devoluções de vendas de livros. Isto está demonstrado no Termo, de Intimação Fiscal nº 005, no seu Quadro 01 -fls. 16/17.

(...)

*Mais uma vez, frisamos que os montantes de receitas isentas ou de alíquota zero declaradas em DACON, que são os mesmos constantes nos quadros elaborados pelo contribuinte em sua resposta, contemplam a receita não tributada pelo ICMS, a qual inclui a venda de diversos produtos, inclusive "Livros", como declarado pelo contribuinte e visto acima, e que o montante da **Receita da Venda de Livros, que foi apurado por esta fiscalização, e que constam dos Demonstrativos da Venda de Livros - fls. 30.674/102.775, contém apenas o montante da venda de Livros cuja alíquota de incidência das contribuições sociais PIS/COFINS é 0% (zero por cento). Ou seja, do montante de vendas da pessoa jurídica, contemplando, evidentemente, os seus diversos estabelecimentos, apenas às receitas constantes dos "Demonstrativos da Venda de Livros" é que se aplica a alíquota zero de PIS/COFINS.** (grifei).*

Ainda sobre o TVF:

*É bom citar que no final da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 005, essa que acabamos de citar, e que está juntada às fls. 826/831, o sujeito passivo declara que **"Diante das informações constantes das demonstrações nos quadros 1 e 2 acima, que apresentam divergências de valores expressivas, comparados com os nossos registros Contábeis / Dacon estamos gerando os arquivos de vendas tributadas pelo ICMS e pelo regime de substituição tributária, que darão subsídios para nos certificarmos da efetiva base de cálculo do PIS e COFINS."***

Mas, diante dessa resposta, temos a lembrar o contribuinte que ele já foi intimado a apresentar os demonstrativos que mostrassem a totalidade de itens que compunham o montante de receita isenta por período de apuração do PIS/COFINS e

que, inclusive, o contribuinte já o fez, conforme resposta juntadas às fls. 398.(grifei).

Dos excertos acima verifica-se que as colusões da fiscalização tiveram por base os livros e documentos apresentados pelo contribuinte, inclusive arquivos digitais, cabendo ainda ressaltar que a autuada foi intimada e reintimada várias vezes a prestar esclarecimentos sobre a natureza das operações, de sorte que toda a fundamentação e suporte fático estão respaldados na escrituração do contribuinte, cabendo à Recorrente indicar quais mercadorias, **exceto livros**, têm alíquota zero em relação ao PIS/COFINS e foram consideradas pela fiscalização na base de cálculo das referidas contribuições.

Demonstrou a fiscalização quantificadamente a forma de apuração da base de cálculo, de modo que alegações genéricas desprovidas de cunho probatório não se prestam a informar os dados coletados pela fiscalização da própria escrituração da autuada

Da apropriação de créditos na obtenção da base de cálculo tributável

Destaca o TVF:

Em relação às entradas de mercadorias que dão direito ao crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, procedemos da mesma forma. Apuramos o montante de aquisições de Livros, tendo por base a mesma escrituração fiscal entregue à Fiscalização e o mesmo critério - foram considerados como aquisição de "Livros" os produtos cujo código da mercadoria contém a expressão "LV", utilizando os CFOP's de entrada acima especificados. Esses montantes, por PA, estão discriminados no Quadro 02 do Termo de Intimação Fiscal nº 005 - fls. 17.

Os "Demonstrativos da Entrada de Livros", discriminadas por: PA; estabelecimento da Fiscalizada que fez a compra; CFOP; Código da Mercadoria adquirida; Descrição da Mercadoria; número da NF de entrada; CNPJ do Emitente da NF de entrada; Valor da Aquisição, encontram-se juntados às fls. 3.800/30.673 (!!). Nesses documentos estão demonstradas, também, as devoluções de compras de livros e as devoluções de venda de livros.

Contudo, conforme constou no Termo de Intimação Fiscal nº 005, o montante das aquisições de "livros" acobertadas pelos códigos CFOP's 1.113 e 2.113, e constantes dos demonstrativos de entrada, estão incompletos, pelos motivos lá expostos. No entanto, todas as mercadorias adquiridas por meio desses códigos, cuja identificação foi possível, tratam-se de "Livros", como foi constatado no Termo Fiscal citado. Sobre esta constatação, o contribuinte não se manifestou.

Demonstra-se a seguir excertos da decisão de piso que trata de forma minudente sobre a matéria colacionada.

Excertos da decisão de piso:

E – Outros créditos:

A contribuinte alega que, ao apurar o montante passível de crédito, a fiscalização utilizou somente os créditos oriundos de aquisição de produtos, sem considerar outras reduções da base de cálculo, como depreciação, aluguel, energia elétrica etc.

*Equívocada mostra-se a contribuinte quando afirma que a fiscalização deixou de conceder os créditos decorrentes da não-cumulatividade, pois **resta demonstrado no Quadro 03: Apuração da Base de cálculo do PIS/COFINS, constante do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, os valores dos créditos de energia elétrica, aluguéis e vendas canceladas na coluna BC Demais Créditos (energia elétrica, aluguéis, vendas canceladas) subtraídos dos valores constante da coluna Valor Apurado – Base de Cálculo Tributável.***

Note-se, ademais, que os valores relacionados na coluna BC Demais Créditos (energia elétrica, aluguéis, vendas canceladas) constante do Quadro 03, são os mesmos daqueles relacionados na coluna de mesmo nome, no Quadro 01 – Dados informados DACON, ou seja, tais valores são aqueles informados pela própria contribuinte no Dacon, como créditos a serem descontados na base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

Portanto, todos os créditos informados pela contribuinte foram validados pela autoridade lançadora e deduzidos do total de débitos apurados relativos à contribuição ao PIS e à Cofins.(grifei).0,

Do acima exposto, considerando a fundamentação minudentemente descrita pela fiscalização e o suporte probatório que respalda a situação fática apurada na autuação, trazendo à discussão matéria já apreciada em sede preliminar quanto ao suposto cerceamento de defesa pelo indeferimento de diligência/perícia pela decisão de piso, cabe destacar, agora no âmbito da análise meritória que no presente caso a defesa além de não atender as prescrições do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 que estabelece que a impugnação mencionará *[os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir]*, tampouco se utilizou da faculdade prevista no § 4º do art. 16 do mesmo diploma legal, que permite ao impugnante apresentar provas documentais em outro momento processual, **quando demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna**, por motivo de força maior, ou quando se refira a fato ou a direito superveniente ou, ainda, se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, reitera-se o acerto da decisão de piso, visto que ao demonstrar fundamentadamente a motivação de sua decisão, respaldou-se no suporte probatório do caderno processual, que entendeu suficiente para o julgamento da lide, conforme lhe assegura o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Embora o já destacado Decreto nº 70.235, de 1972 disponha no § 6.º do art. 16 que *[Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.]*, não se constata nos autos documentos apresentados pela Recorrente a serem apreciados por essa colenda turma recursal.

Ressalve-se que o sistema de apreciação das provas adotado no processo administrativo fiscal, consubstanciado no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 é o sistema de valoração adotado pelo sistema processual brasileiro que é o da persuasão racional, também

conhecido pelo princípio do livre convencimento motivado. Como pontua ⁵Daniel Amorim, em consequência do livre convencimento motivado o julgador é livre para formar seu convencimento, dando portanto às provas o peso que entender cabível em cada processo, sem existir hierarquia entre os meios de prova.

Assim restando demonstrado que a Recorrente permaneceu silente quando da oportunidade processual de trazer a prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da exigência *sub examine* subsiste a prova trazida aos autos na ação fiscal, colhida vale ressaltar, da própria escrituração dos livros da Recorrente disponibilizados à fiscalização.

Da exclusão da multa de ofício

Alega a Recorrente que seu método de apuração utilizado era legítimo e aceito pela administração tributária, logo deve ser afastada a aplicação de qualquer penalidade com fundamento no artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Sendo a obrigação tributária "ex lege", o cumprimento desta atém-se ao disposto na legislação tributária e sendo o tributo um direito indisponível, tem a Administração tributária o Poder-dever de exigir o tributo e as penalidades cabíveis como no presente caso, que restou demonstrado o descumprimento da legislação de regência das Contribuições de PIS e Cofins.

Com efeito, a cominação de penalidades situa-se no campo da reserva legal, ou melhor, reserva absoluta da lei, sendo exigível para a espécie, lei em sentido material e formal, como disciplina o ⁶artigo 97, V do CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - (omissis);

.....

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;"

Como já sobejamente demonstrado, constatando a fiscalização o recolhimento a menor das contribuições já referidas aplicou a multa de 75% prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrita, sendo incabível ao caso a norma disposta no artigo 100 do CTN por absoluta falta de tipicidade.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

⁵ Neves, Daniel Amorim Assumpção em manual de direito processual civil – 3ª ed. – Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: MÉTODO, 2011, pág.425.

⁶ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - (omissis);

.....
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;"

*I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [grifei]*

Ante o exposto, VOTO POR REJEITAR AS PRELIMINARES SUSCITADAS E NO MÉRITO, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar