



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

**Processo n°** 18471.001421/2005-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.603 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS  
**Recorrente** CATERAIR SERVIÇO DE BORDO E HOTELARIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Exercício: 2002

BASE DE CÁLCULO. LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

Diante da inércia do contribuinte em apresentar outros documentos exigidos em sede fiscalizatória, o cotejo analítico entre DIPJ, Balancetes e os Livros de Registros de Apuração do ICMS/ISS é método hábil para comprovar a base de cálculo da contribuição lançada de ofício.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A diligência se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a base de cálculo da COFINS conforme relatório de diligência às fls. 4.059/4.068, no montante de R\$ 3.018.151,49, já excluídos os valores recolhidos pelo contribuinte e para ajustar a atualização da base de cálculo da COFINS incidente sobre as receitas de prestação de serviços com base nos valores mensais mensurados na planilha constante no voto relator, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme que adotava o relatório da diligência. O Conselheiro Charles votou pelas conclusões

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 07/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando, em valores originários, a cobrança de R\$ 588.206,54, sendo R\$ 256.863,99 a título de COFINS, R\$ 192.647,94 a título de multa e de R\$ 138.694,61 a título de juros de mora.

A origem do crédito diz respeito as diferenças apuradas pela fiscalização entre os valores de receita consignados nos livros de apuração do ICMS/ISS e o declarado da DIPJ/2003 ficha 06A linha "05", bem como da diferença encontrada nos balancetes (Razão X Consolidado), o que ensejou uma diferença de R\$ 8.562.135,13 a maior na DIPJ/2003, conforme demonstra planilha abaixo:

Mês	3.111.000.001 (M/E Exp)	3.113.100.001 (Handling - Cias Aéreas Intern.)	3.113.100.004 (Taxa Variável Infraero - Clas. Intern.)	Total	Lv apur ICMS 712 (exportação)	Diferença
jan/02	756.925,82	242.564,98	49.551,36	1.049.042,16	575.490,88	473.551,28
fev/02	672.755,06	216.132,71	44.006,73	932.894,50	518.911,20	413.983,30
mar/02	704.390,73	239.389,85	46.791,21	990.571,79	514.446,43	476.125,36
abr/02	583.507,25	224.880,02	40.091,74	848.479,01	403.897,72	444.581,29
mai/02	649.686,63	253.826,78	44.793,71	948.307,12	472.047,02	476.260,10
jun/02	724.180,78	314.161,26	51.581,70	1.089.923,74	516.085,45	573.838,29
jul/02	939.371,78	365.604,04	64.737,36	1.369.713,18	723.588,14	646.125,04
ago/02	930.863,70	379.405,54	64.843,31	1.375.112,55	727.349,33	647.763,22
set/02	978.516,27	352.390,39	65.966,55	1.396.873,21	724.397,77	672.475,44
out/02	941.287,53	317.520,45	61.794,01	1.320.601,99	672.547,69	648.054,30
nov/02	811.509,77	277.335,65	53.215,19	1.142.060,61	555.428,14	586.632,47
dez/02	932.239,51	303.246,93	60.175,14	1.295.661,58	641.537,00	654.124,58
<b>Balancete Razão Dez</b>	<b>9.625.234,83</b>	<b>3.486.458,60</b>	<b>647.548,01</b>	<b>13.759.241,44</b>	<b>7.045.726,77</b>	<b>6.713.514,67</b>
<b>Balancete Consolidado</b>	<b>11.108.559,18</b>	<b>3.712.922,32</b>	<b>786.380,40</b>	<b>15.607.861,90</b>		
<b>Diferença entre balancete</b>	<b>1.483.324,35</b>	<b>226.463,72</b>	<b>138.832,39</b>	<b>1.848.620,46</b>		<b>1.848.620,46</b>
					<b>Total</b>	<b>8.562.135,13</b>

Em resumo, diante da diferença apurada pela fiscalização entre o valor informado na DIPJ como receita exportação não incentivada e aquele apurado nos livros de apuração de ICMS, a auditora considerou que esta diferença corresponde as receitas auferidas no mercado interno e não oferecidas à tributação da COFINS.

Intimada em 04.10.2005 (fls. 114), a Recorrente apresentou impugnação em 03.11.2005 (fls.116-122), alegando, em síntese, que: **(i)** quase a totalidade da diferença dos valores apontados pela auditora em seu auto deriva-se do fato de que não há, na declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ), campo específico para alocar as receitas obtidas com exportação de serviços.; **(ii)** alocou as receitas de exportação de serviços na linha 05 da ficha 06A da DIPJ apresentada no exercício de 2003 (ano-base 2002); **(iii)** outra razão que levou à discrepância apontada pela auditora foi o fato de que a Recorrente incorporou duas pessoas jurídicas denominadas Santos Dumont Ltda. e Cafés FInos Recife Ltda., sendo que a DIPJ apresentada abrange os resultados das referidas empresas, registro este procedido de forma equivocada pela Recorrente; e **(iv)** em resumo, o valor de R\$ 15.607.861,90, registrado na linha 05 da ficha 06A da DIPJ, estão abrangidos não apenas as receitas de exportação auferidas pela impugnante no ano de 2002, mas também receitas de exportação auferidas durante o mesmo ano pela Cafés FInos, pessoa jurídica incorporada pela Recorrente.

Em sessão realizada no dia 26.03.2009, a 4ª Turma da DRJ/RJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, nos termos da ementa baixo transcrita:

COFINS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - É cabível a exclusão da base de cálculo da COFINS das receitas decorrentes de vendas de mercadoria para o exterior, nos termos da Lei Complementar nº 70/91, alterada pela Lei Complementar nº 85/96, e da Medida Provisória nº 1.8586/ 99 e suas reedições; faz-se necessário, entretanto, que seja demonstrada, por ocasião de auditoria fiscal, a efetiva exportação para o exterior, por meio de documentos idôneos para tanto.

PRECLUSÃO: Após a impugnação, opera-se a preclusão temporal para anexar provas, segundo legislação de regência

Em 18.08.2009 (fls.459) a Recorrente teve ciência do resultado do julgamento e, em 17.09.2009 interpôs Recurso Voluntário, alegando, além das matérias suscitadas em sede de impugnação, que **(i)** é necessário a realização de perícia para comprovar suas alegações; e **(ii)** os documentos juntados pela Recorrente quando da interposição do recurso voluntário devem ser analisados, em total respeito ao princípio da verdade material.

Já em 23.05.2012, a antiga composição desta Turma decidiu converter o julgamento em diligência para que a fiscalização prestasse alguns esclarecimentos sobre os fatos e documentos juntados pela Recorrente, cujas razões de decidir foram assim apresentadas:

Como relatado, contra a empresa recorrente foi lavrado auto de infração de Cofins porque a mesma não justificou, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a diferença apurada entre os valores de receita consignados nos Livros de Apuração do ICMS e o declarado na DIPJ/2003 Ficha 06A linha 05.

Vê-se, portanto, que a Fiscalização fez o cotejamento entre as informações prestadas na DIPJ e os lançamentos constantes do Livro de Apuração do ICMS da

Recorrente para concluir que o valor declarado na DIPJ como Receita de Exportação é superior ao escriturado no Livro de Registro de Apuração de ICMS.

A Fiscalização não considerou, sequer, a receita de exportação de serviço escriturado no Livro de Registro de Apuração de ISS da Recorrente declarada na DIPJ/2003 Ficha 06A linha 05.

No curso da Fiscalização a autoridade fiscal aceitou como sendo a expressão da verdade, sem excluir o direito do Fisco de fazer as verificações que entender pertinentes, o valor da receita de exportação de produtos registrado no Livro de Registro de Apuração de ICMS da Recorrente, no que entendo um procedimento perfeitamente aceitável.

Pela mesma razão, entendo que o valor da receita de exportação de serviços registrada no Livro de Registro de Prestação de Serviços (ISS) deve ser aceito para comprovar o valor declarado na DIPJ/2003 como receita de exportação. Entendendo necessário, pode e deve a autoridade fiscal solicitar a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados no referido livro.

Também não vejo razão para não considerar os lançamentos efetuados nos livros fiscais (ICMS e ISS) das empresas incorporadas pela Recorrente, mormente para comprovar a procedência de suas alegações de que cometeu erro de fato no preenchimento da DIPJ/2003.

Portanto, para formar convicção sobre a solução do litígio, este Conselheiro Relator necessita que a autoridade lançadora se manifeste sobre as alegações da recorrente de que no valor declarado como receita de exportação está incluído, corretamente, a receita de exportação de serviços e, indevidamente, a receita de exportação de produtos e serviços das empresas incorporadas (Santos Dumont e Cafés Fino).

Isto posto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição da RFB de origem para as seguintes providências:

1 - Informar, à luz da receita de exportação escriturada nos Livros de Apuração de ICMS e Prestação de Serviços (ISS) da Recorrente e das empresas incorporadas, se procede a alegação da Recorrente de que cometeu erro de fato no preenchimento da DIPJ/2003 ao incluir, indevidamente, valor de receita de exportação de empresa incorporada;

2 - Confirmar ou infirmar se a recorrente auferiu receita de exportação de serviços no ano de 2002 e se a mesma foi declarada na DIPJ/2003 Ficha 06A linha 05.

3 - Realizar, se entender necessário, a verificação da procedência dos lançamentos efetuados nos livros contábeis e fiscais da recorrente e das empresas incorporadas.

4 - Com as informações colhidas nos itens anteriores, demonstrar a base de cálculo da Cofins de cada período de apuração de 2002, bem como o valor devido, o valor declarado/pago e a diferença porventura existente. Demonstrar, também, o valor do crédito tributário controlado neste processo cujo lançamento eventualmente considera procedente e/ou improcedente.

5 - Prestar as informações e os esclarecimentos que julgar importante para o deslinde da questão.

6 - Dar ciência à recorrente desta Resolução e do resultado da diligência, abrindo-lhe o prazo previsto no Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574/11.

Durante a fase de diligência, a Recorrente foi intimada à prestar informações e carrear novos documentos, tendo apresentado petições de fls. 2.195-2.212, 2.653-2.686 e 3.926-3.929 e, documentos de fls. 1.839-4.058 (razão, invoices, livro fiscal, ICMS e ISS).

Ato contínuo, a fiscalização elaborou relatório de diligência (fls.4.059-4.068), onde apresentou as seguintes conclusões, o qual destaca-se alguns trechos:

i) A impugnante fala sobre o fato de não haver incidência da COFINS sobre a exportação de serviços para o exterior, acobertada pela isenção à época do Auto de Infração. Tal argumento reside, segundo a impugnante, no fato de a auditoria fiscal não ter considerado que na ficha 6, linha 5 da DIPJ 2003 (receita de exportação não incentivada de produtos) devem ser alocadas as receitas de exportação de produtos e serviços.

Entretanto, esta não foi a razão pela qual a auditora fiscal constituiu o crédito tributário. Ela o fez com base nas diferenças apontadas entre as receitas efetivas (receita Bruta) apurada nos livros de apuração de ICMS e ISS e a receita de exportação não incentivada de produtos.

ii) Face ao já explicitado acima, podemos concluir que, não só foi declarado Receita de Serviços Exportados, como produtos exportados na linha 05, da Ficha 06 A, da DIPJ 2003, como também, a impugnante, erroneamente, informou em sua DIPJ na ficha de Demonstração de Resultado as suas receitas, incluindo as receitas auferidas pelas empresas incorporadas em 30.12.2002, ou sejam, Comissária Aérea Santos Dumont Ltda e Cafés FInos Recife Ltda.

Diante da documentação acostada aos autos pela impugnante, ao analisarmos o livro de apuração de ICMS, apuramos que o valor total das mercadorias vendidas é de R\$ 10.843.737,55, enquanto que o valor das mercadorias exportadas é de R\$ 7.045.726,77. Diante deste fato, podemos verificar que, no mercado interno o sujeito passivo deveria ter oferecido a tributação da COFINS o valor de R\$ 3.798.010,78, ou seja, a diferença entre o valor total das mercadorias vendidas e exportadas.

O sujeito passivo, apresentou em 12.12.2013, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal datado de 02.012.2013, planilha que, no seu item 3, contempla base de cálculo da COFINS, por período de apuração, cujo valor total é de R\$ 1.247.648,05 e a respectiva COFINS devida (a pagar).

Diante da base de cálculo apresentada pelo sujeito passivo, podemos verificar que houve recolhimento no valor correspondente a COFINS devida.

Assim, ao analisarmos os valores escriturados em seu livro de Apuração de ICMS e a base de cálculo apresentada pelo contribuinte, resposta ao item 3 do Termo de Intimação, constatamos que existe uma diferença a ser mantida, pois, não teria sido oferecida à tributação à época.

iii) Considerado o demonstrativo apresentado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, Item 3, os valores constantes do mesmo também não mantêm correspondência com os valores escriturados no livro de apuração de ISS.

Conforme planilha apresentada pelo contribuinte, em 25.11.2013, em resposta ao Termo de Intimação de 21.10.2013, foi verificado que o valor da Prestação de Serviços era de R\$ 4.291.769,68 (Item 26, pg.16), sendo R\$ 3.695.580,93 para o Mercado Externo, o que uma diferença de ISS, no valor de R\$ 596.188,75, para o Mercado Interno.

Desta forma, verificamos que existe uma diferença a ser tributada de R\$ 596.188,75 e o contribuinte ofereceu à tributação somente o valor de R\$ 128.399,99, conforme livro razão do contribuinte, conta contábil, 3.113.100.002.

Como a diferença a ser tributada relativa aos serviços prestados somente foi possível apurar na sua totalidade, em virtude de não existir a possibilidade de apurarmos os valores mês a mês, dos serviços prestados no Mercado Interno pelo Livro de Apuração do ISS, considerando que este livro não foi escritura de tal forma que permita a apuração mensal, por não ter esta segregação (mercado interno e/ou mercado externo) e nem a escrituração das Notas Fiscais por CFOP e Valor em relação a totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo e também considerando no Livro Razão, conta contábil 3.113.100.002, consta valor inferior ao apurado pela fiscalização, procedemos à apuração dos valores devidos, mês a mês, a título de COFINS na forma "pro-rata", conforme planilha a seguir:

MESES	Mercado Interno Livro Razão ( A )	DIFER. ISS ( B )	Percentuais ( C )	PRO-RATA ( D ) 467.788,76 x ( C )
JAN	28.623,76		22,29	104.270,11
FEV	31.006,51		24,14	112.970,99
MAR	21.799,91		16,84	79.430,53
ABR	7.877,38		6,14	28.722,23
MAI	7.749,31		6,04	28.254,44
JUN	6.349,18		4,94	23.108,76
JUL	3.662,30		2,85	13.331,98
AGO	3.760,57		2,93	13.706,21
SET	3.929,73		3,06	14.314,34
OUT	3.105,58		2,42	11.320,49
NOV	5.368,20		4,18	19.553,57
DEZ	5.167,56		4,02	18.805,11
<b>TOTAL</b>	<b>128.399,99</b>	<b>596.188,75</b>	<b>100,00</b>	<b>467.788,76</b>

Face ao já demonstrado, podemos verificar que existe um valor a ser mantido no lançamento de ofício referente à COFINS. Notamos claramente, que o valor que foi oferecido à tributação é menor do que o apurado pelos livros de ICMS e ISS referente às mercadorias vendidas no mercado interno. Assim, elaboramos os demonstrativo abaixo para fique evidenciado o valor, mensal, que deixou de ser tributado: (...)

Em 10.10.2014, a Recorrente apresentou manifestação de fls. 4.074-4.048 no sentido de que o débito remanescente da COFINS sobre as receitas de vendas de mercadoria não devem subsistir, posto que eventual divergência entre a contabilidade e os livros de apuração de ICMS e ISS deveria ensejar o lançamento de ofício dos referidos tributos, e não da COFINS, porquanto a apuração da COFINS está em estrita consonância com a apuração contábil analisada e admitida pela própria DRF/RJ.

Alega, subsidiariamente, que o critério "pro rata" utilizado pela fiscalização não encontra respaldo legal, gerando, inclusive, prejuízo à Recorrente em relação à eventual parcela mantida, no que diz respeito à incidência de juros de mora, posto que concentrou 50% da receita omitida nos primeiros 03 (três) meses.

Por fim, requer o cancelamento integral do lançamento fiscal, e no caso de manutenção do crédito remanescente, a realização de nova diligência fiscal para o fim de que a Manifestante não seja incumbida de arcar com juros de mora em valor superior ao efetivamente devido.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Walker Araujo

### **I - Tempestividade**

A Recorrente foi intimada da decisão de piso 18.08.2009 (fls.459) e protocolou Recurso Voluntário em 17.09.2009 (fls. 460-484), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### **II - Questões preliminares**

#### **II.1 - Realização de diligência/perícia contábil.**

Em sede recursal a Recorrente informa que pleiteou em sede de impugnação a realização de diligência para comprovar suas alegações, nos termos do artigo 16, do Decreto 70.235/72<sup>2</sup> e artigo 38, da Lei nº 9.784/99<sup>3</sup>, sendo que tal pedido não foi analisado pelos julgadores "a quo".

Ao analisar a impugnação apresentada pela Recorrente, verifica-se que o pedido de diligência foi realizado de forma genérica e sem observância aos ditames previsto na legislação anteriormente citada, posto que ausente os quesitos referente aos exames desejados.

Por outro lado, constata-se que a diligência aventada pela Recorrente foi realizada por meio da determinação contida na Resolução nº 3302.00.218, restando prejudicada a análise deste julgador acerca do referido pedido.

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

<sup>2</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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)

<sup>3</sup> 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.

Já em relação ao novo pedido de diligência realizado pela Recorrente em sede de manifestação, o qual visa apurar a correção do critério "pro rata" utilizado pela fiscalização para calcular a COFINS sobre as receitas de prestação de serviços, entendo que referido pedido também deixou de observar as normas previstas na legislação anteriormente citada, posto que ausente os quesitos referente aos exames desejados.

Aliás, a constatação da correção do critério utilizado pela fiscalização prescinde de diligência, na medida em que a própria autoridade fiscal já apresentou os motivos que à levaram utilizar o método "pro rata" para calcular a COFINS sobre as receitas de prestação de serviço.

Deste modo, fica afastado o pedido de diligência realizado pela Recorrente.

### **III - Mérito**

#### **III.1 - Divergência entre valores lançados na DIPJ, Balancetes e Livro de Apuração de ICMS/ISS**

Neste tópico, a Recorrente sustenta ser ilegal a apuração da base de cálculo da COFINS com base nos lançamentos realizados nos Livros de Registro e Apuração do ICMS/ISS, pois segundo ela eventual divergência entre a contabilidade e os livros fiscais deveria ensejar o lançamento de ofício de ICMS e ISS, e não da COFINS, porquanto a apuração da COFINS está em estrita consonância com a apuração contábil analisada e admitida pela própria DRF.

Para a devida análise da tese suscitada pela Recorrente, é imperioso analisar os motivos que levaram a fiscalizar proceder o lançamento fiscal e conseqüentemente lavrar o presente Auto de Infração.

Em 09.05.2005, Recorrente fora intimada para apresentar diversos documentos relacionados aos lançamentos realizados na DIPJ/2003. Já em 24.06.2005, a Recorrente foi intimada para justificar as diferenças apuradas entre os valores consignados nos livros de apuração do ISS e do ICMS e o declarado na DIPJ/2003, ficha 06A, linhas 05 e 08.

A Recorrente, por sua vez, trouxe aos autos cópia do Balanço Consolidado, do Livro Razão, da DIPJ e diversas planilhas contendo a apuração das receitas de ICMS e ISS auferidas por ela e pelas empresa incorporadas, sem contudo, justificar de forma clara as diferenças existentes entre os valores lançados na DIPJ/2003 e nos livros de apuração de ICMS e ISS. O Termo de Constatação carreado às fls. 80-83 confirma que a Recorrente não apresentou justificativa plausível para elucidar as referidas divergências.

Diante desses fatos, a fiscalização procedeu o lançamento fiscal e lavrou o Auto de Infração para cobrança da COFINS calculada sobre a diferença existente entre o valor informado na DIJP/2003 e os valores lançados no Livro de Apuração de ICMS.

Na fase de impugnação, a Recorrente apresentou argumentos para demonstrar que a diferença apurada pela fiscalização no valor de R\$ 8.562.135,13, - *extraído do cotejo realizado entre o montante apontado na DIPJ e no livro de apuração de ICMS-*, se deu pelo fato do contribuinte ter incluído, a linha 05, Ficha 06A, não apenas receita de exportação de produtos, como também receita de exportação de serviços, bem como receita de produtos e serviços da empresas incorporadas, juntando, para tanto, cópia da DIPJ /2002 (incorporação), registro de apuração de ICMS e balancetes das empresas incorporadas. Todavia, os documentos juntados na impugnação não se prestaram à justificar a divergência apurada inicialmente pela fiscalização.

Já na fase de diligência, a fiscalização reduziu a base de cálculo inicialmente apurada, considerando desta vez, os novos documentos e argumentos apresentados pela Recorrente, mantendo-se, contudo, a diferença de lançamento localizado no livro de apuração de ICMS em relação aos produtos exportados e os comercializados no mercado interno e em relação a diferença de lançamento localizado no livro de apuração do ISS atinente aos serviços prestados no exterior e no mercado interno, sendo que em relação à este ponto a Recorrente apenas discordou da utilização dos livros fiscais como meio de prova da infração. Não houve questionamento em relação aos valores apontados pela fiscalização.

Com base nas considerações anteriormente apresentadas, é possível verificar que a presente autuação não se limitou única e exclusivamente a apurar as bases de cálculo da COFINS com fundamento em livros de registro e apuração de ICMS/ISS. Pelo contrário, a autoridade fiscal realizou um confronto analítico entre a DIPJ, balancetes, livro razão e livro de apuração e registro de ICMS/ISS.

Aliás, o livro de apuração do ICMS/ISS é um livro fiscal de lavra do próprio contribuinte e como tal goza de presunção de veracidade até prova em contrário, sendo que os valores nele registrados podem ser utilizados, como prova secundária, na apuração da base de cálculo de tributos federais.

Vale registrar, que a Recorrente em nenhum momento questionou os valores/diferenças encontradas pela fiscalização nos livros de apuração de ICMS/ISS, limitando-se a afirmar, genericamente, que os livros de apuração dos referidos tributos não poderiam embasar a exigência sob análise.

A própria decisão de piso já havia constatado que o contribuinte deixou de comprovar suas alegações ou apresentar qualquer insurgência quanto ao montante registrado nos livros de apuração do ICMS/ISS, a saber:

"Todavia, não parece ter sido esta a única razão por que a auditora fiscal constituiu o crédito tributário com base na diferença entre as receitas efetivas dos livros do ICMS e as receitas de exportação não incentivadas de produtos. Tal discrepância, constatada pela auditora, serviu-lhe tão somente de técnica de auditoria contábil, com o objetivo de identificar possíveis irregularidades.

(....)

Mais uma vez, por ocasião do contencioso administrativo, foram juntados aos autos memorias de cálculos do ICMS, telas da DIPJ, contratos sociais e balancetes de coligadas. Nenhum destes documentos, porém, têm o condão de comprovar o que lhe foi pedido desde o início pela auditora fiscal: comprovação de que as diferenças apuradas decorrem de exportação de serviços para o exterior. E o que não faltou à contribuinte foi oportunidade de fazê-lo."

Por tais motivos, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização para apurar base de cálculo da COFINS através do confronto analítico entre a DIPJ, balancetes, livro razão e livro de apuração e registro de ICMS/ISS.

### **III.2 - Da utilização do critério "pro rata" para cálculo da COFINS incidente sobre a receita de prestação de serviço.**

Em relação ao tema tratado neste tópico, verifica-se que a fiscalização justificou a aplicação do critério "pro rata" para calcular a base de cálculo da COFINS

incidente sobre as operações relacionadas aos serviços prestados pela Recorrente com base no seguinte fundamento:

*"Conforme planilha apresentada pelo contribuinte, em 25.11.2013, em resposta ao Termo de Intimação de 21.10.2013, foi verificado que o valor da Prestação de Serviços era de R\$ 4.291.769,68 (Item 26, pg.16), sendo R\$ 3.695.580,93 para o Mercado Externo, o que uma diferença de ISS, no valor de R\$ 596.188,75, para o Mercado Interno.*

*Desta forma, verificamos que existe uma diferença a ser tributada de R\$ 596.188,75 e o contribuinte ofereceu à tributação somente o valor de R\$ 128.399,99, conforme livro razão do contribuinte, conta contábil, 3.113.100.002,.*

*Como a diferença a ser tributada relativa aos serviços prestados somente foi possível apurar na sua totalidade, em virtude de não existir a possibilidade de apurarmos os valores mês a mês, dos serviços prestados no Mercado Interno pelo Livro de Apuração do ISS, considerando que este livro não foi escritura de tal forma que permita a apuração mensal, por não ter esta segregação (mercado interno e/ou mercado externo) e nem a escrituração das Notas Fiscais por CFOP e Valor em relação a totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo e também considerando no Livro Razão, conta contábil 3.113.100.002, consta valor inferior ao apurado pela fiscalização, procedemos à apuração dos valores devidos, mês a mês, a título de COFINS na forma "pro-rata", conforme planilha a seguir:"*

<b>MESES</b>	<b>Mercado Interno Livro Razão ( A )</b>	<b>DIFER. ISS ( B )</b>	<b>Percentuais ( C )</b>	<b>PRO-RATA (D) 467.788,76 x (C)</b>
<b>JAN</b>	28.623,76		22,29	104.270,11
<b>FEV</b>	31.006,51		24,14	112.970,99
<b>MAR</b>	21.799,91		16,84	79.430,53
<b>ABR</b>	7.877,38		6,14	28.722,23
<b>MAI</b>	7.749,31		6,04	28.254,44
<b>JUN</b>	6.349,18		4,94	23.108,76
<b>JUL</b>	3.662,30		2,85	13.331,98
<b>AGO</b>	3.760,57		2,93	13.706,21
<b>SET</b>	3.929,73		3,06	14.314,34
<b>OUT</b>	3.105,58		2,42	11.320,49
<b>NOV</b>	5.368,20		4,18	19.553,57
<b>DEZ</b>	5.167,56		4,02	18.805,11
<b>TOTAL</b>	<b>128.399,99</b>	<b>596.188,75</b>	<b>100,00</b>	<b>467.788,76</b>

Por sua vez, a Recorrente alega que *"a utilização do critério "pro rata" não encontra respaldo legal, gerando prejuízo ao contribuinte em relação à eventual mantida no que diz respeito à incidência de juros de mora. Isso porque, muito embora tenha tido acesso (i) aos livros de apuração do ISS e (ii) à planilha demonstrativa das notas fiscais emitidas ao longo do ano de 2002 ( com indicação dos respectivos CFOPs), a d. DRF/RJ distribuiu suposta receita omitida (de acordo com os livros de apuração de ISS), no valor de R\$ 467.788,76, entre os meses do ano de 2002, utilizando um critério de proporcionalidade "pro rata" que não possui respaldo legal e, pior, concentrando quase que 50% da receita supostamente omitida nos três primeiros meses do ano - o que fará com que eventual manutenção dessa*

*parcela seja indevidamente acrescida de juros de mora em percentual/valor superior ao devido."*

De fato, os livros de apuração do ISS não permitem a segregação dos serviços prestados no mercado interno e dos serviços prestados no exterior, sendo que neste ponto, considerando que a Recorrente não forneceu dados e documentos para possibilitar a fiscalização apurar corretamente a base de cálculo mensal da COFINS, entendo que é admissível a utilização de outro critério para apurar a base de cálculo da referida contribuição.

Neste contexto, embora a legislação concernente a COFINS não preveja a utilização de arbitramento por meio do famigerado "pro rata", o Código Tributário Nacional em seu artigo 108, inciso I, permite, na ausência de disposição expressa sobre a matéria, a sua utilização por analogia, o que de fato foi realizado pela fiscalização.

Por outro lado, entendo correta a insurgência da Recorrente em relação ao fato da fiscalização concentrar 50% da receita nos três primeiros e distribuí-las proporcionalmente nos meses subsequentes.

Com efeito, entendo que a fiscalização deveria ter calculado a média mensal das receitas auferidas pela Recorrente no exercício de 2002 e aplicado a porcentagem de cada mês ao saldo remanescente apurado na diligência, garantindo, assim, a aplicação do critério mais justo para calcular a base de cálculo da COFINS incidente sobre as receitas de prestação de serviços.

A planilha abaixo demonstra a porcentagem mensal das receitas auferidas pela Recorrente no período de 2002 e o valor mensal calculado sobre o saldo remanescente apurado pela fiscalização na diligência realizada nestes autos, devendo, ser observado o critério abaixo quando da execução do julgado:

Período	Receita/2002	% mensal	Saldo
jan/02	326.065,53	7,60%	35.540,07
fev/02	296.033,37	6,90%	32.266,66
mar/02	311.111,40	7,25%	33.910,12
abr/02	274.294,21	6,39%	29.897,16
mai/02	307.815,15	7,17%	33.550,84
jun/02	373.259,69	8,70%	40.684,07
jul/02	434.804,79	10,13%	47.392,29
ago/02	448.832,98	10,46%	48.921,31
set/02	423.390,86	9,87%	46.148,21
out/02	383.042,60	8,93%	41.750,38
nov/02	336.964,16	7,85%	36.727,98
dez/02	376.155,24	8,76%	40.999,68
<b>Total</b>	<b>4.291.769,98</b>	<b>100,00%</b>	<b>467.788,76</b>

#### IV. - Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente e, no mérito, voto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para o fim:

a) reduzir a base de cálculo da COFINS nos termos da diferença apurada no relatório de diligência carreado às fls. 4.059-4.068, no montante de R\$ 3.018.151,49, já excluído os valores recolhidos pelo contribuinte; e

b) calcular/ realizar a atualização da base de cálculo da COFINS incidente sobre as receitas de prestação de serviços com base nos valores mensais mensurados na planilha constante no voto relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator