



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722630/2013-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.828 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente ALCATEL-LUCENT BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

FASE DE AUDITORIA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO-OFENSA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO CONTRADITÓRIO.

Ainda que, eventualmente, a fiscalização tenha sido precária, não se analisando adequadamente a documentação apresentada pelo contribuinte, no curso do procedimento fiscal, tal fato não implica a nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do lançamento ou após a respectiva impugnação, conforme o caso.

Evidenciado, na impugnação, que o contribuinte identificou o motivo exato da autuação e se defendeu tempestiva e plenamente do teor da mesma, descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

Cabível a aplicação da multa de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

RECEITA BRUTA. SERVIÇOS CANCELADOS. VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES.

Os serviços cancelados, as vendas canceladas e devoluções não integram a receita bruta, devendo os valores correspondentes a estas operações serem excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

RECEITA BRUTA. SERVIÇOS CANCELADOS. VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES.

Os serviços cancelados, as vendas canceladas e devoluções não integram a receita bruta, devendo os valores correspondentes a estas operações serem excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão proferida no Acórdão 9303-013.012:

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração da Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 2.082/2.095, nos valores, respectivos, totais de R\$ 1.487.683,24 e R\$ 6.852.358,95 incluindo encargos legais.

Do Termo de Verificação Fiscal, fls. 2.070/2.079, transcreve-se o seguinte trecho:

3.2 Apuração das Bases de Cálculos das Receitas de Vendas de Mercadorias no Mercado Interno Tributadas a 1,65% (Pis) e 7,6% (Cofins) Com base no art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e 10.833/2003 (Cofins), efetuou-se a apuração das bases de cálculos das contribuições, através da escrituração fiscal e dos demonstrativos apresentados pela Alcatel Lucent, em valores superiores aos declarados no Dacon.

Esclarecemos que a empresa ao ser intimada (Termo nº 005) a esclarecer a diferença entre o "Valor da Receita" e o "Valor da Base de Cálculo" declarada na linha 1 do Dacon, informou que a diferença é ora o valor IPI incluso no valor da receita e ora o valor da receita tributada à alíquota zero e receita de exportação, ou seja, não há um critério padrão adotado pela empresa.

Porém verificou-se que as informações das diferenças são procedentes. Nas apurações das bases de cálculos realizadas as seguintes considerações foram adotadas pela auditoria:

- Notas fiscais canceladas: ao confrontarmos as notas fiscais canceladas no Livro de Registro de Saídas e arquivo de notas fiscais canceladas apresentados, constatamos existência de notas fiscais que constam como "ativas" na escrituração fiscal (arquivo de notas fiscais padrão IN86). Porém, elas não foram computadas na determinação da base de cálculo do PIS e Cofins, em conformidade com as informações contidas no Livro de Registro de Saídas.

Encontram-se anexados a esse processo os seguintes demonstrativos que comprovam as considerações nas apurações efetuadas:

- Anexo E: Notas Fiscais Canceladas no Livro de Registros de Saídas;

- Anexo F: Notas Fiscais Canceladas no Livro de Registros de Saídas e Não Canceladas na Escrituração Fiscal. Neste demonstrativo constam somente as notas fiscais que se encontram ativas na escrituração fiscal, as demais que estavam com indicação de canceladas foram excluídas pelo filtro do programa utilizado.

- Devoluções de mercadorias: está previsto, nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, art. 3º e inciso VIII, que o contribuinte poderá considerar os valores das notas devolução. Não há previsão legal para efetuar a dedução da parcela do ICMS quando da devolução da base de cálculo, como foi considerado no demonstrativo apresentado.

- Não está computado o IPI na apuração da base de cálculo das Vendas de Mercadorias no mercado interno. Trata-se de IPI recuperável, decorrente de revendas de mercadorias adquiridas no mercado externo e, portanto, não faz parte da base de cálculo.

Demonstrativo Sintético da Apuração da Base de Cálculo

Os demonstrativos analíticos das apurações das bases de cálculos, com base na escrituração fiscal, encontram-se anexados a este processo - Anexo A, com indicação das notas fiscais desconsideradas na apuração, por estarem canceladas no Livro de Registros de Saídas.

(...)

Nota 1: Referem-se às notas fiscais canceladas no livro de registros de Saídas e Não Canceladas na escrituração fiscal.

3.3 Apuração das Receitas de Serviços

Para apurar as receitas de vendas de serviços foram considerados os seguintes arquivos apresentados pela empresa: (1) Arquivo de notas fiscais compostas das vendas de serviços realizadas no mercado interno e externo no período de 2009 - Anexo B - e (2) Arquivo de notas fiscais de vendas de serviços no mercado externo - Anexo C. As diferenças entre os valores informados nas duas planilhas são referentes às vendas de serviços no mercado interno.

(...)

3.4 Apuração das Diferenças de Bases de Cálculos das Contribuições

(...)

3.5 Receitas de Vendas tributadas à alíquota Zero (ZFM/ALC)

Verificou-se que os valores apurados com base na escrituração fiscal estão coerentes com os declarados no DACON, exceto no mês 08/2009, que foi constatado o valor de R\$ 1.538.823,96 quando consta na escrituração contábil e no livro do IPI o valor de R\$ 132.179,69. Esta diferença, porém, não altera o valor das contribuições por se tratar de operação com incidência de alíquota zero para o Pis e Cofins. Constatou-se que a empresa cumpriu com a exigência da legislação de que deve constar nas notas fiscais de vendas à Zona Franca de Manaus, no campo "Dados Adicionais", o número de inscrição da Suframa do destinatário.

3.6 Receita de Exportação

A apuração da receita de exportação teve como base a escrituração fiscal, com relação às vendas de mercadorias (CFOP 7102), anexo D, e o demonstrativo apresentado pela Alcatel, com relação às vendas de serviços, anexo C.

(...)

No DACON o valor declarado da receita de exportação total no período de 2009 é de R\$ 12.997.039,50. A diferença apurada no montante do valor de exportação não implica em lançamento de Pis/Pasep e Cofins, visto que se trata de operação isenta.

5. Dos Anexos

Encontram-se anexos a esse relatório fiscal:

(...)

6. Da Fundamentação Legal

6.1 As Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003 dispõem no art. 1º, sobre a forma de apuração da contribuição do Pis/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.945, de 4 de junho de 2009)

(...)

As mesmas Leis dispõem sobre o procedimento em operações de devoluções de vendas:

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

(...)

6.2 A IN SRF n.º 404/2004, art. 8º, parágrafo 3º, inciso I, dispõe:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

(...)

6.3 O art. 9º, inciso I, do Decreto n.º 7.212/2010, que revogou o Decreto n.º (...)

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas[^] que receberem, para comercialização, diretamente da reparição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma,

III-as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II;

7. Da Conclusão

Com base nas análises efetuadas concluímos pelo lançamento de diferenças de contribuições do Pis/Pasep e Cofins, conforme demonstrados no item 3. Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 2.110/2.141, contrapondo-se ao lançamento com base nos argumentos a seguir. - A cobrança não merece prevalecer, uma vez que, conforme será devidamente demonstrado ao longo da presente impugnação:

(i) A princípio o AIIM deve ser declarado nulo, na medida em que (a) apresenta vício de motivação/fundamentação e, por consequência, cerceamento de defesa; e (b) decorre de fiscalização precária a qual não analisou adequadamente a documentação

apresentada pela impugnante.

(ii) caso superada a preliminar, quanto ao mérito a cobrança também não prospera, pois a AFRFB computou indevidamente na base de cálculo (a) valores referentes às Notas Fiscais de Serviço canceladas; (b) valores referentes às Notas Fiscais de Mercadorias canceladas; (c) valores de ICMS decorrentes de operações devolvidas os quais já são objeto de cobrança em Execuções Fiscais, decorrentes da cassação de medida liminar que autorizava sua exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS à época.

(iii) ainda quanto ao mérito, a AFRFB cometeu erros ao (a) computar na base de cálculo valores inferiores aos de determinadas notas fiscais de mercadorias; e (b) deixar de computar determinadas notas fiscais de mercadorias. Tais valores, aliados aos demais

pontos no item (ii) acima, revelam que a impugnante apurou corretamente o PIS e Cofins;

(iv) subsidiariamente, na remota hipótese de se considerar legítima a cobrança das referidas contribuições, ao menos a multa (75%) deve ser afastada, devido ao seu efeito desproporcional e confiscatório.

- A superficialidade do trabalho realizado pela Fiscalização acarretou a lavratura indevida do AIIM.

- No item "6" do Relatório Fiscal do AIIM são descritos os fundamentos legais da autuação, iniciando-se pelo art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Nesse sentido, a própria AFRFB cita o inciso V, alínea "a" o qual dispõe que vendas canceladas não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- Por outro lado, em manifesta contrariedade aos próprios fundamentos do AIIM, a maior parte da cobrança em tela decorre justamente da inclusão indevida na base de cálculo do PIS e COFINS dos valores provenientes de Notas Fiscais de Serviço Canceladas!

- Isso porque, a AFRFB baseou-se unicamente na relação de notas fiscais de vendas de serviços apresentada pela IMPUGNANTE (IN 86/2001), a saber:

"Para apurar as receitas de vendas de serviços foram considerados os seguintes arquivos apresentados pela empresa: (1) Arquivo de notas fiscais compostas das vendas de serviços realizadas no mercado interno e externo no período de 2009 - Anexo B - e (2) Arquivo de notas fiscais de vendas de serviços no mercado externo - Anexo C. As diferenças entre os valores informados nas duas planilhas são referentes às vendas de serviços no mercado interno."

- Revelando a precariedade da análise da fiscalização sobre a documentação apresentada, a AFRFB não constatou que na relação apresentada pela impugnante constavam todas as notas fiscais de serviço emitidas no período, ou seja, inclusive as canceladas (conforme exige o ADE 15/2001).

- A AFRFB não confrontou as informações do referido arquivo magnético com os registros dos livros fiscais de saída de serviços.

- O mesmo ocorreu com uma parcela das Notas Fiscais de Vendas canceladas. Restará demonstrado adiante que algumas Notas Fiscais canceladas nos Livros de Saída foram, sem qualquer justificativa, computadas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS

pela AFRFB.

- Outro ponto que atesta a impropriedade da motivação do AIIM diz respeito à suposta infração de dedução do ICMS de mercadorias devolvidas.

- De acordo com a AFRFB, a devolução de mercadorias autoriza apenas o creditamento do PIS e COFINS incidente sobre a operação, não extensivo ao ICMS.

- Para fundamentar tal entendimento, cita disposições do art. 3º, VIII das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vejamos:

"Devoluções de mercadorias: está previsto, nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, art. 3º e inciso VIII, que o contribuinte poderá considerar os valores das notas fiscais de mercadorias devolvidas como crédito do PIS e COFINS no mês da devolução. Não há previsão legal para efetuar a dedução da parcela do ICMS quando da devolução da base de cálculo, como foi considerado no demonstrativo apresentado."

- Ocorre que, equivocou-se a AFRFB ao considerar que a dedução do ICMS se deu em razão da natureza das operações (devoluções).

- A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS se deu em virtude do aproveitamento de medida liminar obtida pela impugnante à época ser pagos foram (e ainda estão) sendo cobrados pelo Fisco através de Execuções Fiscais.

- Assim, a fundamentação legal do AIIM é incompatível com os fatos, além de a referida cobrança caracterizar nítido bis in idem.

- Como se não bastasse, a AFRFB também computou valores de IPI em operações da ZFM, apesar de reconhecer em seu próprio relatório que tal valor não faz parte da

base de cálculo, a saber:

"Não está computado o IPI na apuração da base de cálculo das Vendas de Mercadorias no mercado interno. Trata-se de IPI recuperável, decorrente de vendas de mercadorias adquiridas no mercado externo e, portanto, não faz parte da base de cálculo."

- Mais uma vez, não se exige maiores esforços para se depreender a incongruência da motivação do AIIM.

- Por fim, demonstrando sua boa-fé, a impugnante destaca que a AFRFB cometeu outros erros na apuração que diminuíram a base de cálculo correta (tal como apurado pela impugnante).

- Isso porque, a AFRFB considerou valores inferiores aos constantes em determinadas Notas Fiscais de Mercadorias, bem como não considerou outras Notas Fiscais de Mercadorias que deveriam compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- Cabe ressaltar que referidos pontos não considerados pela Fiscalização, quando aliados às adições indevidas realizadas pela AFRFB, resultarão em efeito zero, isto é,

em nada alteram a apuração do PIS e da Cofins, apenas corroborando que o procedimento realizado pela impugnante é irrepreensível.

- Por outro lado, importante destacá-los para deixar clara a precariedade da Fiscalização e corroborar a nulidade do AIIM.

- Como se sabe, as decisões e os atos administrativos devem ser claros e objetivos, de modo a possibilitar a ampla defesa dos contribuintes, isto é, a fundamentação deve possibilitar ao contribuinte o pleno conhecimento das razões que levaram ao lançamento

de ofício, o que, claramente, não ocorreu neste caso, ensejando sua nulidade nesse aspecto.

- E a nulidade é imperiosa, a teor do que dispõe a norma do art. 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, que corrobora os princípios do devido processo legal e do ampla defesa, a saber: "Art. 59 - São nulos: II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

- Em situações similares, esse foi o entendimento adotado pelo CARF:

"(...) PIS. NÃO CUMULATIVO. GLOSA DE CRÉDITOS. MOTIVAÇÃO. OMISSÃO. NULIDADE. PRECEDENTES. Versando sobre o ato administrativo que nega ou limita o direito do administrado, é imprescindível (art. 50, I, e § 1º da Lei 9.784/99) que a decisão da DRJ examine os motivos de fato e de direito que justificam a manutenção glosa dos créditos de PIS efetivada pela DRF, vez que o motivo é requisito necessário a formação do ato administrativo e a motivação, alçada à categoria de princípio, é obrigatória ao exame da legalidade, da finalidade e da moralidade administrativa, donde decorre que a sua apreciação sem a devida motivação, caracteriza cerceamento de defesa do acusado e enseja nulidade do ato administrativo que não explicita os motivos concretos e objetivos em que se embasou para chegar à conclusão ato. (...)" (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 3ª Seção, 2ª Turma da 4ª Câmara, ACÓRDÃO 3402-01.372, DOU 26/10/2011).

- Diante disso, não há dúvidas de que o AIIM foi lavrado sem observância das normas que regem os atos administrativos, em especial, as normas do art. 50, da Lei n.s 9.784/99 e 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72, devendo ser declarado nulo.

- No mérito, a AFRFB cometeu uma série de equívocos no decorrer da Fiscalização.

- Para que não parem dúvidas, a impugnante elaborou o quadro-resumo abaixo demonstrado a origem e os valores de cada um dos elementos incorretamente avaliados

pela AFRB.

(...)

- Como se vê, os valores identificados pela impugnante correspondem exatamente aos valores apontados pela AFRFB, sobre os quais recaem indevidamente a exigência de PIS e Cofins.

- O demonstrativo completo, com a descrição pormenorizada de cada nota fiscal que compõe o quadro-resumo acima, encontra-se anexo à impugnação (Doc. 02).

- Quanto ao IPI em operações da ZFM, a impugnante sequer tecerá maiores comentários, visto tratar-se de um erro evidente, na medida em que, conforme já mencionado no tópico anterior, a própria AFRFB reconhece que tal valor não faz parte da base de cálculo do PIS e COFINS.

- Para apuração do valor correspondente a prestação de serviço, a AFRFB baseou-se exclusivamente na relação de notas fiscais apresentadas pela impugnante, a qual foi extraída dos registros da IN 86/2001.

- Porém, referida relação continha todas as notas fiscais emitidas para o período, isto é, contemplava também as Notas Fiscais de Serviço Canceladas.

- Isso porque, a impugnante agiu nos estritos termos do Ato Declaratório Executivo n.º 15/2001, o qual, ao estabelecer as regras para os arquivos previstos na IN 86/2001, determina:

"4.3 Documentos Fiscais

A pessoa jurídica deverá apresentar os arquivos de documentos fiscais separados por estabelecimento.

Deverão ser registrados todos os campos das notas fiscais, inclusive aqueles que, embora não sejam impressos nos documentos, se prestam a obter qualquer informação constante do documento.

As notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica (entrada ou saída) deverão ser apresentadas em arquivos separados dos referentes às notas fiscais emitidas por terceiros (entrada).

Nos arquivos deverão constar todas as notas fiscais, inclusive as canceladas. Os arquivos deste sistema deverão ser entregues acompanhados do Arquivo de Cadastro de PJ/PF (4.9.1), da Tabela de Natureza da Operação (4.9.4) e da Tabela de Mercadorias/Serviços (4.9.5).

- Por outro lado, é sabido que as operações canceladas não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme estabelece claramente o art. 1º, §3º, V, "a" das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

"Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;"

- Portanto, a AFRFB deveria ter expurgado do referido relatório os valores referentes às Notas Fiscais Canceladas no próprio período de apuração (assim como fez para as Notas Fiscais de Venda de Mercadorias).

- Cabe destacar que referido equívoco vem sendo reiteradamente cometido pela Fiscalização, conforme se depreende de recente decisão do CARF em caso análogo ao presente, vejamos:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2008 A 31/12/2008 Ementa: DIFERENÇA ENTRE VALOR ESCRITURADO E DECLARADO/PAGO. DIVERGÊNCIAS. Procedo o lançamento de diferenças de tributo não oferecidas à tributação, obtidas a partir da própria escrituração do contribuinte. SAÍDAS DE SIMPLES REMESSA, VENDAS CANCELADAS E NOTAS FISCAIS DEVOLVIDAS. CANCELAMENTO. Deve cancelar a exigência fundada na saída de operações de simples remessa, vendas canceladas e notas fiscais devolvidas, computada pela Fiscalização. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A conduta de não confessar os débitos mediante DCTF e informar na DIPJ ao Fisco, valores de débitos inferiores ao apurado, conduz a caracterização de conduta ardilosa e portanto procedente a aplicação da multa de 150% sobre os valores que excederam àqueles que foram informados na DIPJ. Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para que seja excluído do lançamento o valor de R\$ 42.921,38, referente ao mês de outubro/2008. RODRIGO DA COSTA POSSAS - Presidente. BERNARDO MOTTA MOREIRA - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, José Adão Vitorino de Morais, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal, Bernardo Motta Moreira e Fábria Regina Freitas. (ACÓRDÃO 3301-001.911 - CARF - 3a. Seção - 3A CAMARA / IA TURMA ORDINÁRIA -12/09/2013)

- Para que não parem dúvidas, a IMPUGNANTE acosta aos autos as Notas Fiscais constantes no Anexo B do AIIM que foram canceladas (Doc. 03).
- Cabe esclarecer que o "Numero-Doc" utilizado pela AFRFB para identificar a Nota Fiscal, refere-se, na realidade, à Requisição Provisória de Serviço RPS (trata de um número de requisição de serviço gerado por sistema eletrônico dos clientes da IMPUGNANTE), o qual é discriminado no campo "Outras Informações" das respectivas Notas Fiscais.
- A título exemplificativo, explica-se o método de cruzamento para confirmação da cobrança indevida.
- Aleatoriamente dos documentos ora acostados aos autos extrai-se a NFSe nº 60014, referente ao RPS nº 300989 e devidamente cancelada pelo cancelamento.
- Ato contínuo, analisando-se o Anexo B do AIIM, mais especificamente na página 2, tem-se o seguinte lançamento:

(...)
- Inclusive, a informação de cancelamento consta do próprio arquivo magnético da IN 86/2001 entregue à AFRFB, informação esta simplesmente ignorada.
- Como se vê, basta o mero confronto de documentos e registros fiscais e contábeis para se confirmar que a AFRFB exige PIS e Cofins sobre operações canceladas, ao arpejo da legislação.
- Ora, se não houve faturamento, como é possível falar em tributação de receita que sequer existiu.
- Deve-se ter em mente que o fato gerador do PIS/Cofins é o faturamento na aceção de total das receitas auferidas.
- De fato, para fins de incidência das referidas contribuições, devem ser consideradas tão somente receitas que efetivamente ingressaram nos cofres da empresa como faturamento ou receita bruta.
- No caso em análise, tratando de operação cancelada, não há que se falar em tributação cujos valores não foram recebidos, não havendo expressão econômica, principalmente porque os tributos que incidem sobre o faturamento ou receita, como o PIS/COFINS, assim exigem.
- O reconhecimento de receita para fins de tributação, não segue necessariamente a emissão da nota fiscal. Como por exemplo, operações decorrentes de contratos de longo prazo, contratos feitos com os Entes Públicos, dentre outra gama de situações que a autoridade fiscal sequer observou.
- Uma vez que os valores relativos a vendas ou serviços cancelados não integram a receita auferida, imprescindível a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo do PIS/COFINS.
- Pela facilidade de tal constatação, forçoso concluir que a autuação se deu em razão da precariedade do trabalho fiscal desenvolvido, o qual não analisou a documentação fiscal adequadamente, fato inclusive que corrobora sua nulidade.
- Dessa forma, uma vez comprovado o cancelamento das Notas Fiscais de Serviço, resta clara a necessidade de cancelamento do AIIM no que diz respeito ao valor total de R\$ 17.234.390,87, adicionado indevidamente à base de cálculo do PIS e da COFINS.

- Devido às características da atividade realizada pela impugnante e até mesmo pelo dinamismo das relações comerciais, não raras vezes o pedido de cancelamento de notas fiscais enviados pelos clientes somente é realizado após o encerramento do período de apuração mensal do PIS e da COFINS.
- Ou seja, apesar da venda do serviço não ter se concretizado, os valores das Notas Fiscais emitidas em determinado mês foram, indevidamente, incluídas na base de cálculo e tributadas pelo PIS e COFINS.
- Após receber a solicitação de seus clientes, a impugnante efetua o lançamento contábil do cancelamento das Notas Fiscais.
- Em razão disso, o respectivo valor já tributado no mês de emissão da Nota Fiscal não integrará a base de cálculo do PIS e Cofins no mês de apuração do efetivo cancelamento.
- Conforme consta do quadro-resumo já visto, para o período de janeiro a dezembro de 2009 as Notas Fiscais de Serviço canceladas fora do mês equivalem ao valor de R\$ 20.222.322,46.
- Tal fato sequer foi observado pela AFRFB em seu levantamento, gerando mais uma cobrança infundada e indevida.
- Diz-se infundada, pois não se trata de um procedimento para o qual a AFRFB exerceu um juízo de valor e considerou inadequado, visto que sequer foi apreciado.
- Diz-se indevido já que, como visto no item anterior, de acordo com a legislação de regência do PIS e da Cofins (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), não integram a base de cálculo das contribuições os valores referentes às operações canceladas, recordemos:

"Art. 1o

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;"

- Nota-se que a legislação não delimita o aspecto temporal, isto é, não exige que as operações sejam canceladas no mesmo período de apuração de emissão das notas fiscais.
- Ao contrário, extrai-se do referido dispositivo uma proteção adicional ao contribuinte, de modo a garantir expressamente a não tributação sobre vendas canceladas que, por sua essência, não representam ingresso de receita, fato gerador do PIS e COFINS.
- E inocorrendo o fato gerador, não há qualquer motivo que justifique a exigência em tela, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária e enriquecimento ilícito do Erário.
- Nesse sentido, o CARF já decidiu favoravelmente ao contribuinte:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2001 a 30/06/2001
FORMA DE APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS A MAIOR A
TÍTULO DE VENDAS CANCELADAS. LEI 9.718/98. Na hipótese do procedimento de compensação realizado pelo contribuinte poder ser revertido de ofício pela autoridade administrativa em aproveitamento de base de cálculo negativa de PIS, sem qualquer efeito fiscal (inexistência de saldo de tributo), é de se reconhecer a perda de

objeto do recurso e o aproveitamento do crédito pleiteado. Recurso Voluntário Provido. (ACÓRDÃO 3302-001.679 - CARF - 3a. Seção - 3A CAMARA / 2A TURMA ORDINÁRIA - ACÓRDÃO: 3302- 001.679 - 30/10/2012)

- Corroborando o exposto, a impugnante acosta aos autos das Notas Fiscais Canceladas "fora do mês" com os respectivos registros contábeis e solicitações dos clientes (Doc. 04).

- Exemplificativamente, vejamos o caso da NF nº 61293, emitida em 18/02/2009, no valor de R\$ 4.079,08 e referente ao RPS nº 302232.

- Analisando-se o Anexo B do AIIM (o qual reflete as informações dos arquivos magnéticos nos moldes da IN 86/2001) confirma-se na página 46 que referida nota fiscal foi devidamente registrada e submetida à tributação do PIS e COFINS, vejamos:

(...)

- Porém, somente em 13/03/2009 a impugnante recebeu por e-mail a solicitação de cancelamento da Nota Fiscal (leia-se RPS) nº 302232, devido ao faturamento em duplicidade.

- Ato contínuo, em 17/03/2009 realizou os devidos registros contábeis de cancelamento da Nota Fiscal.

- Dessa forma, considerando que referida nota fiscal integrou a base de cálculo do PIS e COFINS no período de apuração de 02/2009 e posteriormente veio a ser cancelada em 03/2009, o respectivo valor foi abatido da apuração seguinte.

- Assim, necessário se faz o acolhimento da presente defesa para determinar a exclusão do valor total de R\$ 20.222.322,46 da base de cálculo apurada pela AFRFB, sob pena de bis in idem e enriquecimento ilícito do Erário.

- No Anexo A do AIIM a AFRFB relaciona as operações de venda de mercadorias no mercado interno conforme informações extraídas da escrituração fiscal.

- Em contrapartida, ao analisar os livros de registro de saída, a AFRFB elaborou o Anexo E do AIIM para discriminar as Notas Fiscais de Mercadorias Canceladas.

- Ocorre que, nos meses de junho, setembro de novembro, a AFRFB deixou de lançar no Anexo E do AIIM, sem qualquer justificativa, as seguintes Notas Fiscais canceladas no Livro de Saída, quais sejam:

- Por outro lado, referidas Notas Fiscais foram lançadas no Anexo A do AIIM, conforme se depreende das páginas 456, 741 e 883 (respectivamente) e não constam nos Anexos E e F do AIIM (dedicado às operações canceladas).

- Para comprovar o quanto alegado, a impugnante acosta aos autos as Notas Fiscais e os respectivos registros de cancelamento no Livro de Saída (Doc. 05).

- Tendo em vista que a AFRFB abateu as demais notas fiscais de mercadorias canceladas, tem-se que essas 3 (três) notas fiscais foram computadas por mera distração, não se fazendo mister tecer maiores comentários.

- Portanto, considerando que referidas notas fiscais foram indevidamente incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, imperioso o acolhimento da defesa para determinar a exclusão do valor de R\$ 170.126,55 da base de cálculo apurada pela AFRFB.

- Tal como adiantado preliminarmente, é imputada à impugnante suposta infração por dedução do ICMS de mercadorias devolvidas na apuração do PIS e COFINS.

- De acordo com a AFRFB, a devolução de mercadorias autoriza apenas o creditamento do PIS e COFINS incidente sobre a operação, não extensivo ao ICMS, vejamos:

"Devoluções de mercadorias: está previsto, nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, art. 3º e inciso VIII, que o contribuinte poderá considerar os valores das notas fiscais de mercadorias devolvidas como crédito do PIS e COFINS no mês da devolução. Não há previsão legal para efetuar a dedução da parcela do ICMS quando da devolução da base de cálculo, como foi considerado no demonstrativo apresentado."

- Ocorre que, equivocadamente a AFRFB ao considerar que a dedução do ICMS se deu em razão da natureza das operações (devoluções).

- A impugnante impetrou mandado de segurança (n.º 2007.61.00.000027- 05) objetivando o reconhecimento do direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, haja vista a parcela do ICMS não se enquadrar no conceito de faturamento ou receita, bem como o direito à restituição dos valores pagos indevidamente nos últimos 10 anos.

- Em fevereiro de 2007 o MM. Juízo da 10ª Vara da Justiça Federal de São Paulo proferiu decisão deferindo a liminar pleiteada (Doc. 06), nos seguintes termos:

"Ante o exposto, DEFIRO o pedido de liminar, para determinar à autoridade impetrada (Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo/SP), ou quem lhe faça às vezes, que se abstenha de exigir da impetrante o recolhimento das contribuições sociais destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com a inclusão dos valores referentes ao Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) nas respectivas bases de cálculo, até ulterior decisão a ser proferida neste mandamus."

- Desde então, a impugnante passou a aproveitar referida liminar, excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

- Referida decisão foi ratificada por sentença proferida em outubro de 2007, na qual se concedeu integralmente a segurança (Doc. 06).

- Decorridos os trâmites processuais, em agosto de 2009 o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, desafortunadamente, entendeu por bem dar provimento ao recurso de apelação da União e à remessa oficial para reformar a sentença e denegar a segurança (Doc. 06).

- Atualmente o processo aguarda julgamento dos recursos especial e extraordinário interpostos pela impugnante, conforme se depreende do extrato processual atualizado (Doc. 06).

- E uma vez cassada a autorização judicial, foram lavradas as CDAs n.ºs 80.6.12.008011-77 (COFINS) e 80.7.12.003823-5 (PIS), bem como ajuizadas as Execuções Fiscais n.ºs 0045607.75.2012.403.6182 e 0044952.06.2012.403.6182, respectivamente (Doc. 07).

- Referidas CDAs englobam os valores das contribuições que deixaram de ser pagos pela IMPUGNANTE no período no qual vigorou a liminar, qual seja, 02/2007 a 07/2009.

- Pois bem. Considerando que o AIIM refere-se ao período de janeiro a dezembro de 2009, foi parcialmente influenciado pela exclusão do ICMS, a saber:

(...)

- Ocorre que, independentemente da reforma da decisão judicial que autorizada o procedimento, o fato é que os valores que deixaram de ser recolhidos já são objeto de cobrança judicial.
- Portanto, o montante de R\$ 4.668.902,70 deve ser excluído da base de cálculo apurada pela AFRFB, uma vez tratar-se de flagrante cobrança em duplicidade.
- Nesse tópico, a impugnante não demonstrará a inclusão indevida de valores na base de cálculo, mas o contrário, esclarecerá equívocos da AFRFB ao não computar algumas operações que devem integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.
- Conforme já dito anteriormente, necessário se considerar tais operações para confirmar definitivamente que a apuração inicial realizada pela impugnante sempre esteve correta.
- Já quanto ao procedimento da AFRFB, a recíproca não é verdade, visto que foram cometidas uma série de erros que ocasionaram na indevida lavratura do AIIM (fato, inclusive, que atesta sua nulidade).
- Além dos pontos já vistos até o momento, a AFRFB cometeu outros dois equívocos.
- Primeiro, as Notas Fiscais de Mercadoria nº 1, 2 e 4 referentes ao mês de 09/2009 foram consideradas "canceladas" pela AFRFB, conforme página 11 do Anexo E do AIIM e páginas 4, 5 e 7 do Anexo F do AIIM.
- Ocorre que, na realidade, tais operações foram efetivadas, devendo integrar a base de cálculo, a saber:

(...)

Portanto, tais valores não deveriam ter sido excluídos pela AFRFB de sua apuração.
- O segundo ponto que a ser corrigido refere-se a divergência entre os valores do demonstrativo fiscal e as respectivas Notas Fiscais emitidas pela IMPUGNANTE (Doc. 08).
- Tais divergências foram constatadas nos meses de apuração de setembro e outubro, a saber:

(...)
- O comparativo individualizado encontra-se do demonstrativo geral detalhado mencionado no início da presente IMPUGNAÇÃO.
- Não há no AIIM qualquer justificativa para a AFRFB ter considerado valores abaixo dos destacados nas Notas Fiscais, sendo que na maior parte dos casos, a divergência é de centavos, confirmando tratar-se possivelmente de mero erro de digitação.
- Assim, os dois pontos destacados nesse tópico devem ser levados em consideração para agregar a base de cálculo do PIS e da Cofins apurado pela Fiscalização.
- Somando-se estes valores e deduzindo-se as adições indevidas realizadas pela AFRFB (como visto anteriormente), chegar-se-á ao valor de R\$ 42.150,146,09, exatamente o valor apurado pela Fiscalização, revelando que a base de cálculo do PIS e Cofins apurada pela impugnante à época é irrepreensível.
- Mesmo na remota hipótese desta DRJ entender que algum dos procedimentos adotados pela IMPUGNANTE não foram formalmente adequados, ainda assim a cobrança não merece prevalecer.

- Como é sabido, ocorrido o fato gerador nasce, nesse mesmo momento, o crédito tributário que se submete à legislação então vigente. Forma-se, aí, o direito subjetivo de crédito do Estado (sociedade jurídica e politicamente organizada) contra o contribuinte. Tal direito é condicional, uma vez que depende do implemento de um acontecimento futuro e incerto: o lançamento.
- O CTN estabelece, na parte final do art. 142, a definição de lançamento, assim entendido como "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".
- Em suma, a lavratura de um AI, que, a rigor, é uma espécie de lançamento, é um procedimento (ou ato, como sustentam outros doutrinadores) administrativo.
- Assim, por ser um procedimento administrativo por excelência, o AI deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório.
- Em outras palavras, sendo o fim do procedimento de lançamento, em si mesmo considerado, um fim de aplicação objetiva da lei, nele não se desenrola propriamente um litígio, mas sim uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material.
- Tendo sido possível à Receita Federal do Brasil diagnosticar que as operações foram canceladas a partir de uma singela análise da documentação apresentada (vide tópicos anteriores), a AFRFB tinha a obrigação de não lavar o AI, pelo simples fato de que, repita-se, a lavratura de um AI tem como norte o princípio da verdade material.
- Nesse sentido, dispõe o § 2º, do art. 147, do CTN:

"ARTIGO 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 2º - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela." (g.n.)
- Como se vê, a postura cômoda da Receita em autuar a impugnante é um ato eivado de arbitrariedade, incompatível com o Ordenamento Jurídico Brasileiro.
- Deve-se salientar, ainda, que qualquer inovação quanto aos elementos intrínsecos da norma tributária somente pode ser estabelecida por meio de lei, por força do princípio da estrita legalidade, insculpido no artigo 150, I, da CF/88, e no artigo 97, do CTN.
- Isto significa, precisamente, que a obrigação tributária decorre da lei, de modo que um erro de fato, em hipótese alguma, pode servir como fundamento para exigência de tributos.
- Ainda que se entenda pela existência de erros por parte da IMPUGNANTE, o fato é que tratam-se de meras questões procedimentais e não acarretaram qualquer prejuízo ao Fisco.
- Ao revés, ao tributar pelo PIS e COFINS operações que, posteriormente, foram canceladas, ocorreu tão somente um adiantamento de pagamento.

- O CARF, invariavelmente, tem se pronunciado no sentido de que erro de fato não constitui fundamento para lançamento fiscal, consoante atestam as ementas abaixo transcritas:

"EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF DATA DO FATO GERADOR: 30/04/2007 ERRO FORMAL DCTF E DCOMP. LANÇAMENTO NÃO PROCEDENTE. Uma vez verificado que o tributo foi completamente extinto mediante recolhimento e compensação, e que o lançamento decorreu de erro formal do contribuinte, deve ser cancelado o lançamento. (...) Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício." (2202-002.475 Acórdão - Processo: 10805.720864/2012-81 - Relator(a): RAFAEL PANDOLFO - Data de Publicação: 09/12/2013 "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL Em face do princípio da legalidade, é dever da autoridade administrativa a busca da verdade material, independentemente da versão oferecida pelas partes. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. Supressão de instância é fato caracteriza dor do cerceamento do direito de defesa. Nula é a decisão maculada com vício dessa natureza. Processo Anulado. (CARF, Recurso 344.446, Acórdão 3101-00.456, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, DOU 04/01/2011) (g-n.)

"TRIBUTÁRIO. PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. 'No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento'. (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara – 1º CC). Precedente: Ac. CSRF/03-04.371 Recurso Voluntário Provido." (3º CC, Acórdão 302-39.947, Rel. Judith do Amaral Marcondes Armando, DOU 12/01/2009) (g.n.)

- Em outro julgado, a então 3ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes foi mais enfática ao decidir que erros ou equívocos, em princípio, não são causa de nascimento

da obrigação tributária, conforme se verifica:

"IRPJ - ERRO NO PREENCHIMENTO - AMPLITUDE DA IMPUGNAÇÃO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - REMESSAS PARA O EXTERIOR - ASSUNÇÃO DO ÔNUS. A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte. O art. 616 do RIR/80 é de conteúdo mais instrumental que de direito material: objetiva resguardar estabilidade nas relações entre a administração e os contribuintes, no que concerne aos lançamentos feitos com base nas declarações prestadas por estes últimos. Não inibe, porém, a correção de erros ou as retificações necessárias, comprovadamente devidas, mormente aquelas relacionadas com a definição do conteúdo material e quantitativo do fato gerador do imposto de renda e determinação da sua base de cálculo. Aumento ou redução do tributo nesses casos é consequência e não finalidade ou razão mesma de ser das retificações ou correções devidas. O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária

e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si, não são causa de nascimento da obrigação tributária: princípio da legalidade. Por outro lado, o âmbito do procedimento de impugnação é amplo, compreendendo os aspectos materiais e procedimentais da cobrança. Comprovado o erro ou equívoco no compensar (abater) diretamente do imposto de renda devido pelo regime de declaração (assim, pelo mais), legítima a pretensão do contribuinte em então deduzir da respectiva base de cálculo do tributo o importe de que se trata, por sua natureza dedutível segundo a lei, constatação oficial feita e mesmo sua melhor interpretação pelas autoridades (PN CST 02/80). Imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assume o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro é dedutível como custo ou despesa. Recurso provido." (Acórdão n.º 103-09.731 -Relator Dícler de Assunção, DOU: 24.07.90, p. 14.082 - ementa oficial; g.n.)

- Assim, de acordo com o entendimento dominante do Tribunal Administrativo, resta evidente que o mero erro de fato não constitui fundamento para a exigência da contribuição.

- Tal entendimento está de acordo com o princípio da verdade material que vige nos processos administrativos fiscais, consoante nos ensina o Professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

"Princípio da verdade material. (...) Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial." (Curso de Direito Administrativo, 9.-Ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 322/323) (g.n.)

- Portanto, em prestígio ao princípio da verdade material, é dever do Delegado reconhecer a ilegitimidade da cobrança tal como demonstrada na presente defesa.

- Subsidiariamente, a multa imposta deve ser cancelada, devido ao valor transcender os limites da razoabilidade e proporcionalidade, carregando consigo efeitos confiscatórios.

- Esse efeito é vedado pelo artigo 150, IV, da CF, e conforme entendimento do E. STF em controle concentrado de constitucionalidade:

"Ação Direta de Inconstitucionalidade, § 2º e 3º do artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para Multas pelo Não-Recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação ao Inciso IV do art. 150 da Carta da República. A desproporção entre o desrespeito à norma e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente" (g.n.) (ADIN 551-1 -RJ)

- A questão é pacífica desde longa data. O Ministro Moreira Alves já havia reconhecido, por exemplo, que o STF admitia a "redução da multa moratória imposta com base em lei, quando ela assume, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatório" (Recurso Extraordinário n.º 91.707. DJ 29/2/1980).

- O STF mantém tal entendimento até os dias atuais, amparando os contribuintes ao estender a proibição constitucional do confisco às multas fiscais, conforme se extrai da brilhante decisão do Ministro CELSO DE MELLO, "in verbis":

"A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos

contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."

- A questão é tão relevante que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria no RE 640.452, acerca da constitucionalidade de multas isoladas fixadas entre 5% e 40% sobre o valor da operação.

- Segundo os Ministros JOAQUIM BARBOSA e LUIZ FUX, a questão envolve ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco que afetam todos os contribuintes.

- Cabe destacar, ainda, o entendimento consolidado pelo E. STJ, quando do julgamento do REsp 728.999/PR (Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 26/10/2006, p. 229), no sentido de que, em inexistindo prejuízo ao Erário - como in casu -, pela atenção ao primado da razoabilidade, não há que se falar em exigência de multa:

"(...) PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato.

Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade 'aquilo que não pode ser'. A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de Informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu quantum adequado. (...) 7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do DL 2.396/87. (...) (REsp nº 728999/PR, Relator Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 26/10/2006, p. 229). (g.n.)

- Assim, de acordo com as orientações dos Tribunais Superiores, considerando que no presente caso não houve qualquer prejuízo ao Erário, resta evidente a

desproporcionalidade e irrazoabilidade da penalidade aplicada, impõe-se, ao menos, o cancelamento da multa.

- Por fim, requer seja convertido o presente julgamento em diligência.

- Isso porque a fiscalização cometeu diversos equívocos com relação à apuração das contribuições, deixando de examinar toda documentação atinente a composição dos valores.

- Além disso, faz-se imprescindível a análise da documentação probatória que comprova a inexistência de receita ou de receita tributável.

- Da mesma forma, deve-se analisar a documentação que comprova a dupla tributação de valores, conforme demonstrado em tópico específico da presente defesa. Em 05/04/2018, o processo foi convertido em diligência, para que o fiscal autuante:

a) Verificasse se as notas fiscais de serviços e de vendas de mercadorias apresentadas na impugnação foram efetivamente canceladas, ou seja, se os registros contábeis da contribuinte amparam sua alegação;

b) Manifestasse-se quanto à alegação de que “também computou valores de IPI em operações da ZFM, apesar de reconhecer em seu próprio relatório que tal valor não faz parte da base de cálculo” e, caso ache pertinente quanto as demais alegações;

c) Caso fossem comprovados os cancelamentos de vendas e serviços e, entendesse como procedentes as alegações da interessada, elaborasse um novo demonstrativo de apuração de débito, considerando as devidas exclusões.

Em 22/03/2019, a Auditora-Fiscal da Receita Federal, que lavrou os autos de infração e cumpriu a diligência requerida, proferiu a informação fiscal de fls. 5.375/5.383, da qual se transcrevem os trechos abaixo:

1. A apuração da base de cálculo das vendas de mercadorias e de prestação de serviços, para o lançamento fiscal, se deu com base nos arquivos digitais (padrão IN86/2001) e livro de registro de saídas digitais (LRS), em formato txt, apresentados pelo contribuinte durante a ação fiscal. De acordo com o item 4.3 do anexo único da ADE25/2010, que (ADE25/2010) estabelece o layout dos arquivos exigidos pela citada instrução normativa, as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica (entrada ou saída) deverão ser apresentadas em arquivos separados dos (arquivos) referentes às notas fiscais emitidas por terceiros (saída ou entrada). Os arquivos constantes nos itens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.5 e 4.3.6 referem-se a notas-fiscais emitidas pela própria pessoa jurídica; enquanto que os arquivos constantes nos itens 4.3.3, 4.3.4, 4.3.8, 4.3.9 referem-se a notas-fiscais emitidas por terceiros. Nos arquivos deverão constar todas as notas fiscais, inclusive as canceladas; porém, essa determinação não foi obedecida pela empresa. A fiscalização, por excesso de cuidado, confrontou as informações obtidas do arquivo padrão IN86 com o livro de registro de saídas para apurar a base de cálculo.

A previsão de apresentação de arquivos digitais em layouts estabelecidos pela RFB teve como propósito auxiliar e facilitar a execução do trabalho da fiscalização, com objetivo de que não houvesse necessidade de se analisar documentos fiscais em meio papel.

No caso em questão, a fiscalização efetuou a análise com base nos arquivos digitais, apresentados pela empresa, mas que não continham (os arquivos) informações sobre as notas fiscais canceladas, as quais somente foram apresentadas após o encerramento da ação fiscal, já na fase impugnatória. Cabe mais uma vez destacar que todas as informações foram extraídas do arquivo digital (IN86) apresentado. Portanto, se houve informações de valores inferiores aos constantes em notas fiscais ou não foram consideradas algumas notas fiscais que deveriam compor a base de cálculo do Pis e da Cofins foi porque o contribuinte não cumpriu as determinações da IN86.

2. A RFB considera o regime de competência para as notas fiscais de serviços canceladas, ou seja, a exclusão da base de cálculo do débito do Pis e da Cofins deve ser efetuada no mês do cancelamento. Para corroborar, transcrevemos abaixo parte da Solução de Consulta COSIT n.º 114, de 22 de abril de 2014.

“No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo dessa Contribuição no mês da devolução.”

3. O contribuinte alegou na impugnação que a fiscalização não confrontou as informações do arquivo digital (IN86) com o livro de registro de saídas Termo de Início (item 3) da presente diligência fiscal, o citado documento. A alegação e resposta da empresa foram:

Na Impugnação:

(...)

Em resposta à Intimação nesta Diligência Fiscal:

(...)

4. Apresentada a introdução, passo a responder os questionamentos efetuados pela DRJ:

4.1 ITEM “a” DO DESPACHO DA DRJ

“a) Verifique se as notas fiscais de serviços e de vendas de mercadorias apresentadas na impugnação foram efetivamente canceladas, ou seja, se os registros contábeis da contribuinte amparam sua alegação;”

Com referência a este item informamos:

A. NOTAS FISCAIS DE VENDAS DE MERCADORIAS

i) O contribuinte alegou que foram desconsideradas pela fiscalização as seguintes notas fiscais canceladas no LRS:

(...)

ii) A análise foi com base nas informações constantes no LRS apresentado durante a ação fiscal, em 2013, que foram mantidas pela fiscalização na sua forma original, conforme pode ser verificado na coluna “Data de modificação” constante na cópia da tela abaixo. Confrontamos as informações do LRS com as informações contidas na FL 4068 (Doc 05 NFs Mercadoria Canceladas) anexada pelo contribuinte, quais sejam:

(...)

NOTA FISCAL 194653

Essa nota fiscal consta como cancelada no Livro de Registro de Saídas e será excluída da base de cálculo.

NOTA FISCAL 5055.

Não consta a NF 5055 no LRS apresentado durante a ação fiscal e no LRS anexado ao processo administrativo fiscal (FL 4068), conforme pode-se verificar abaixo. Se a nota

fiscal foi omitida do LRS não tinha como a fiscalização ter identificado esse cancelamento.

(...)

Documento apresentado na impugnação. Não constou a nota fiscal 5055.

(...)

NOTA FISCAL 13095

Não constou como cancelada no LRS apresentado e na FL 4068 anexada pela impugnante.

NF 13095 apresentada durante a ação fiscal. Não consta cancelamento.

(...)

iii) Portanto, conforme exposto acima, foi considerado como comprovado o cancelamento da nota fiscal 194653 referente a vendas de mercadorias - no valor de R\$ 164.828,14 -, podendo tal valor ser excluído da base de cálculo.

B. NOTAS FISCAIS DE VENDAS DE SERVIÇOS

i) Inicialmente confrontamos as notas fiscais canceladas apresentadas na impugnação (Notas Fiscais Canceladas no Próprio Mês – FLs 2193 a 2648) com o levantamento efetuado pela fiscalização (base IN86). Deste confronto, verificamos que o “número do documento” e a data de emissão se referia ao RPS (Recibo Provisório de Serviços) e não à Nota Fiscal.

O contribuinte é responsável pelas informações contidas no arquivo digital e deve preparar os arquivos de acordo com a determinação contida no item 4.3 do anexo único da ADE 25/2010, qual seja: “Nos arquivos deverão constar todas as notas fiscais, inclusive as canceladas”. Assim, seguindo o critério conforme as informações constantes no arquivo digital apresentado pela empresa, o fato gerador do serviço prestado foi na data de emissão do RPS; e a exclusão, das notas fiscais de serviços canceladas na base de cálculo do Pis e da Cofins, foi na data do cancelamento.

Como o critério da empresa foi de registrar a receita de prestação de serviços pela data da emissão do RPS, se dado RPS foi emitido em dezembro/2019 e a respectiva nota fiscal vinculada foi emitida em janeiro/2010 e, posteriormente, cancelada no próprio mês, essa nota fiscal não foi excluída da base cálculo, por esta fiscalização, pois, segundo a Solução de Consulta nº 114/2014, a exclusão deve ser no mesmo mês do cancelamento da nota fiscal. Pelo confronto entre as notas fiscais canceladas no próprio mês, anexadas ao processo pela impugnante, e o demonstrativo da apuração das receitas de prestação de serviços, constatamos várias ocorrências desta natureza.

(...)

A empresa foi intimada a apresentar a correspondência entre RPS e NF, com datas e números dos documentos, e informar quais notas fiscais foram canceladas e as respectivas datas de cancelamento. Porém, a empresa apresentou informações apenas com relação às notas fiscais canceladas. ii) Durante a diligência fiscal, a empresa foi intimada a apresentar relação de notas fiscais de serviços canceladas em 2009. Em resposta, a empresa apresentou relação de notas fiscais canceladas entre 2005 e 2014. Conforme citado no item 3 acima, a data para exclusão das vendas canceladas da base de cálculo da contribuição do Pis e da Cofins é a data de cancelamento da nota fiscal. Portanto, as notas fiscais emitidas em 2009 e canceladas a partir de 01/01/2010 não foram consideradas.

Quanto as notas fiscais canceladas entre 2005 e 2009 podem ser consideradas desde que obedecidas as regras dispostas no manual de notas fiscais de serviços.

Porém, verificamos no confronto com as notas fiscais anexadas ao processo (Notas Fiscais Canceladas Fora do Mês – Parte 1-1 a 1-6 / FLS 2652 a 3526) que as mesmas foram canceladas apenas contabilmente.

De acordo com o Manual de NFS (Nota Fiscal de Serviço) da prefeitura de São Paulo, o contribuinte tem 180 dias para efetuar o cancelamento da nota fiscal.

Expirado esse prazo o cancelamento somente pode ser realizado por meio de processo administrativo, o que não foi feito. Portanto, não foram considerados os referidos cancelamentos.

iii) Confrontamos a relação das notas fiscais canceladas (Canceladas pela PMSP - 2009) com o demonstrativo da receita de prestação de serviços e constatamos que diversas notas fiscais foram canceladas (a) por erro no valor decorrente da prestação de serviços; ou (b) por erro na apresentação de informações. Nos dois casos, a empresa pede que essas notas fiscais canceladas sejam consideradas para fins de abatimento do valor do lançamento do auto de infração. Porém, esta fiscalização informa que já não levou em conta (para compor a base de cálculo do lançamento) os valores de receita constantes nas referidas notas fiscais. Ou seja, não há possibilidade de abater do lançamento o valor de uma nota-fiscal que sequer foi utilizada como base de cálculo do lançamento. O que esta fiscalização considerou como base de cálculo para fins de lançamento foram as notas-fiscais que foram emitidas posteriormente, para corrigir os erros contidos nas notas emitidas anteriormente, conforme descrição nos itens (a) e (b) acima.

Assim, se essas (novas) notas fiscais contemplam os valores e as descrições corretas sobre a prestação de serviços, não há o que ser abatido da base de cálculo de lançamento, razão pela qual proponho a manutenção do lançamento quanto a este ponto.

[...]

4.2 ITEM “b” DO DESPACHO DA DRJ

“b) Manifeste-se quanto à alegação de que “também computou valores de IPI em operações da ZFM, apesar de reconhecer em seu próprio relatório que tal valor não faz parte da base de cálculo” e, caso ache pertinente quanto as demais alegações;”

Com relação ao item “b” do despacho da DRJ, informamos que a intenção era citar que não havia divergência na apropriação pelo contribuinte e não merece comentários adicionais pois não integrou a base de cálculo da contribuição apurada.

4.3 ITEM “c” DO DESPACHO DA DRJ

“c) Caso sejam comprovados os cancelamentos de vendas e serviços e, entenda como procedentes as alegações da interessada, elabore um novo demonstrativo de apuração de débito, considerando as devidas exclusões.”

Com relação ao item “c” do despacho da DRJ, apresentamos a seguir o novo demonstrativo da apuração do débito, levando em consideração as explicações relatadas nos subitens A e B do item 4.1, quais sejam:

(...)

a) Nota fiscal de venda de mercadoria com comprovação do cancelamento: Portanto o valor apurado para junho/2009 foi alterado de R\$ 81.376.678,56 para R\$ 81.211.850,42.

b) Com relação às notas fiscais de serviços canceladas, a nova apuração passou a ter os seguintes valores:

(...)

c) O novo demonstrativo analítico encontra-se anexado ao processo e constam como:

a) Demonstrativo da Apuração de NFs de Serviços Canceladas no Próprio Mês

b) Demonstrativo RPS emitido em 2009 e NF Emitidas e Canceladas em jan/2010.

d) O novo demonstrativo consolidado do débito passou a ser o seguinte:

(...)

Cientificado do resultado da diligência, o interessado se manifestou nos seguintes termos:

- Conforme documentação juntada ao longo da diligência e da fiscalização, referida exigência não pode persistir, pelo fato de que devem ser considerados os cancelamentos de notas fiscais para a composição do PIS/COFINS.

- Com relação às notas fiscais de venda de mercadorias, a Auditora Fiscal entendeu que houve comprovação do cancelamento apenas da Nota Fiscal nº 194653, resultando no abatimento do valor de R\$ 164.828,14 do montante em cobrança. No entanto, como foi demonstrado pela Autuada por meio de sua impugnação, as notas 13095 e 5055 também foram canceladas.

- Especificamente com relação à nota fiscal 5055, o documento anexado pela própria Auditora Fiscal à informação fiscal (fl. 4070 e 5378) possibilita verificar seu cancelamento:

(...)

- Nesse sentido, tais notas também devem ter seus cancelamentos considerados para apuração de PIS/COFINS.

- Com relação às notas fiscais de vendas de serviço, conforme já exposto na Impugnação (fl. 2.110), muitas das notas foram canceladas, devendo ser abatidas da base de cálculo do PIS/COFINS, nos termos do artigo 1º, §3º, V, "a" das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Para comprovar tal fato, a Empresa apresentou livros de registro de saídas elencando as notas fiscais ativas e as canceladas; notas fiscais que comprovam seu cancelamento; arquivo magnético da IN 86/2001, planilha de cálculos, além de outros arquivos que auxiliariam a compreensão da Auditora Fiscal.

- Após a baixa dos autos para diligência, a Empresa, visando a colaborar com a Fiscalização, apresentou planilhas em excel com a relação de notas fiscais canceladas e suas respectivas datas de cancelamento, conforme exigido no Termo de Início de Diligência Fiscal e no Termo de Intimação Fiscal 001.

- Ato contínuo, após recebimento do Termo de Intimação Fiscal 002, em cumprimento às exigências da Auditora Fiscal, a Empresa apresentou as Notas Fiscais canceladas adicionais e prestou informações pertinentes que corroboravam o quanto já alegado na impugnação.

- Assim como afirmado pela Auditora Fiscal, algumas das notas fiscais foram canceladas no próprio mês de apuração e outras foram canceladas em meses posteriores.

- No que se refere às notas canceladas no próprio mês de apuração, a Auditora Fiscal entendeu por incluí-las na base de cálculo do PIS/COFINS sob a justificativa de que a empresa informou tão somente a data de emissão do RPS e não da nota fiscal.

- Destaque-se que o RPS (Recibo Provisório de Serviços) indicado nas planilhas fornecidas pela Autuada é um documento, cuja emissão é autorizada pela fiscalização

municipal, no qual constam os dados do tomador e do prestador, além de informações sobre o serviço prestado. Tal documento tem como função substituir temporariamente a nota fiscal, seja por impedimento momentâneo de emissão desta última, seja por opção do contribuinte na hipótese de grande volume de prestações de serviços, estando diretamente relacionado à nota fiscal.

- Justamente por isso, ao analisar as notas fiscais emitidas, é possível verificar que em cada uma delas consta um número de RPS emitido em data anterior.

- No caso em comento, é possível verificar nas notas fiscais juntadas aos autos (fls. 2.193 a 2.648) o número de RPS, sua data de emissão, bem como o respectivo número de nota fiscal, a data de sua emissão e de seu cancelamento.

- Desse modo, pela simples análise da documentação anexada aos autos, é possível relacionar os números de RPS com suas respectivas notas fiscais e verificar a data de

suas emissões e de seus cancelamentos, eventos que, inclusive, ocorreram no mesmo mês.

- Tomando como exemplo a nota fiscal nº 00060697 (fl. 2.195) – RPS nº 301340, consta como data de emissão do RPS 15/01/2009 e como data de emissão da nota fiscal 28/01/2009. Consta ainda que esta foi cancelada em 28/01/2009 e se encontra devidamente cancelada pelo cancelamento:

(...)

- Analisando o Anexo B do AIIM (fl. 1.380), tem-se o lançamento da mesma nota, mesmo constando a informação de cancelamento no próprio arquivo magnético da IN 86/2001, entregue à Auditora Fiscal.

- Pelo simples confronto de documentos e registros fiscais e contábeis, é possível verificar que a AFRFB exige PIS e COFINS sobre operações canceladas, em contradição ao disposto na legislação.

- Dessa forma, uma vez comprovado o cancelamento das Notas Fiscais de Serviço, resta clara a necessidade de cancelamento do AIIM no que diz respeito ao valor total de R\$ 17.234.390,87, adicionado indevidamente à base de cálculo do PIS/COFINS.

- Nesse ponto, importante destacar que a própria Prefeitura Municipal de São Paulo autoriza que a emissão da RPS se dê em momento distinto da emissão da nota fiscal.

Entendendo o cotidiano das empresas, bem como as dificuldades decorrentes da própria prestação de serviços, a Prefeitura Paulistana possibilita que os RPS sejam emitidos em caso de eventual impedimento de emissão de notas fiscais e ainda nos casos de prestadores de serviços sujeitos à emissão de grande quantidade de notas. Assim, o prestador de serviços poderá emitir uma RPS para cada serviço prestado e, posteriormente, convertê-la em notas fiscais eletrônicas.

- Este é justamente o procedimento adotado pela Empresa, que emitiu RPS e, posteriormente, emitiu as notas fiscais eletrônicas. Desse modo, não há que se falar na

impossibilidade de exclusão de tais notas canceladas da base de cálculo do PIS e da COFINS somente pelo fato de a empresa ter apresentado apenas as datas de emissão de RPS, uma vez que se trata de procedimento autorizado pela fiscalização competente, bem como que, conforme se verifica dos documentos juntados aos autos, foram emitidas (e canceladas) as notas fiscais posteriormente.

- Já com relação às demais notas fiscais, essas não foram consideradas seja porque canceladas após o mês de apuração, seja porque foram canceladas apenas contabilmente.
- Todavia, importante frisar que as notas foram canceladas posteriormente pelo fato de que, em algumas operações, devido ao dinamismo das relações comerciais, os pedidos de cancelamento de notas fiscais enviados pelos clientes somente são realizados após o encerramento do período de apuração mensal do PIS/COFINS, por se tratarem de contratos de longo prazo.
- Isto é, apesar da venda do serviço não ter se concretizado, os valores das Notas Fiscais emitidas em determinado mês foram, indevidamente, incluídos na base de cálculo e tributadas pelo PIS/COFINS.
- Ainda que canceladas em datas posteriores, estas devem ser desconsideradas da base de cálculo do PIS/COFINS, uma vez que, como visto anteriormente, a legislação de regência do PIS/COFINS estabelece que não integram a base de cálculo das referidas contribuições os valores referentes às operações canceladas, não havendo qualquer previsão temporal a respeito desse cancelamento.
- Ademais, a legislação de regência do PIS/COFINS também não prevê exigências formais, as quais, além disso, não seriam capazes de fazer nascer a obrigação tributária, conforme entendimento do CARF, o qual entende que mero erro de fato não constitui fundamento para lançamento fiscal.
- Até porque, ainda que tenha havido o erro formal, foi possível à Receita Federal do Brasil diagnosticar que as operações foram canceladas pela simples análise dos documentos colacionados aos autos. Nesse sentido, em observância ao princípio da verdade material, a Auditora Fiscal não deveria ter lavrado o presente auto de infração.
- Assim, seja o cancelamento efetuado em 180 dias ou efetuado apenas contabilmente, como alegado pela Auditora Fiscal, não compete a este órgão fiscal federal a análise do cumprimento de obrigações estipuladas pela municipalidade. Isto é, para fins de apuração de PIS/COFINS, esta fiscalização não deveria observar o cumprimento de obrigações acessórias estipuladas pela municipalidade, como a necessidade de cancelamento no prazo de 180 dias ou regras contidas no manual de notas fiscais de serviços da Prefeitura Municipal de São Paulo.
- Desse modo, ao analisar as notas fiscais, a Auditora Fiscal deveria se atentar tão somente ao fato de a nota estar efetivamente cancelada ou não.
- Apenas a título de exemplo, no caso da Nota Fiscal nº 00061293 (RPS nº 302232 – fl. 2.689), a Empresa recebeu por e-mail solicitação de cancelamento em 13/03/2009 (fl. 2.687) devido ao faturamento em duplicidade. Nesse sentido, em março de 2009, a empresa realizou o cancelamento contábil, conforme fl. 2.688.
- Assim, restando comprovado o cancelamento das notas fiscais, conforme Doc. 03 da Impugnação, não há que se falar na consideração de tais valores para apuração de PIS/COFINS, ainda que realizados fora do prazo ou não cumprida a obrigação estipulada pela Prefeitura Municipal de São Paulo, devendo-se excluir do valor total do Auto de Infração o montante de R\$ 20.222.322,46.
- Por fim, com relação ao cômputo de valores de IPI em operações da ZFM, apesar de a Auditora Fiscal informar que a intenção era de apenas citar que não havia divergência na apropriação pelo contribuinte, não integrando a base de cálculo da contribuição apurada.
- No entanto, conforme amplamente demonstrado na impugnação da empresa e nos documentos anexos (fl. 2.151), ao contrário do afirmado pela Auditora Fiscal, o valor

foi considerado na base de cálculo do PIS e da COFINS. Dentre os R\$ 42.481.565,91 da base de cálculo, R\$ 185.823,23 se referem ao IPI em operações da ZFM.

- Assim, tendo em vista que a própria Auditora Fiscal reconheceu que o IPI em operações da ZFM não faz parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como que a empresa comprovou que, ainda com tal reconhecimento, tais valores foram sim computados na base de cálculo, é clara a necessidade de abatimento de tais valores.

- Diante de todo o exposto e do montante de documentos juntados aos presentes autos, requer sejam consideradas e processadas as referidas informações. - Ademais, caso não sejam considerados esses esclarecimentos, requer seja indicada data para esclarecimento de forma clara e objetiva, de quais informações que, no entender desta fiscalização, seriam passíveis de serem prestadas pelo contribuinte.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação para rejeitar o pedido de nulidade; não conhecer, por concomitância, das questões concernentes a exclusão do ICMS da BC do PIS/COFINS; e cancelar parte do lançamento, considerando o resultado da diligência, mantendo a multa de ofício sobre o saldo remanescente, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

FASE DE AUDITORIA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO-OFENSA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO CONTRADITÓRIO.

Ainda que, eventualmente, a fiscalização tenha sido precária, não se analisando adequadamente a documentação apresentada pelo contribuinte, no curso do procedimento fiscal, tal fato não implica a nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do lançamento ou após a respectiva impugnação, conforme o caso.

Evidenciado, na impugnação, que o contribuinte identificou o motivo exato da autuação e se defendeu tempestiva e plenamente do teor da mesma, descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CONCOMITÂNCIA DE PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

A existência de ação judicial em que se discute matéria com idêntico objeto do lançamento, importa em renúncia às instâncias recursais administrativas. Verificados aspectos específicos que não foram objeto da ação judicial, estes devem ser conhecidos na peça impugnatória.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

Cabível a aplicação da multa de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 RECEITA BRUTA. SERVIÇOS CANCELADOS. VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES.

Os serviços cancelados, as vendas canceladas e devoluções não integram a receita bruta, devendo os valores correspondentes a estas operações serem excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RECEITA BRUTA. SERVIÇOS CANCELADOS. VENDAS CANCELADAS E DEVOLUÇÕES.

Os serviços cancelados, as vendas canceladas e devoluções não integram a receita bruta, devendo os valores correspondentes a estas operações serem excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

Em sede recursal, a Recorrente reproduz suas alegações concernentes ao pedido de nulidade do Auto de Infração; questiona a desconsideração pela DRJ de algumas notas fiscais de vendas e serviços canceladas; requer a observância ao princípio da verdade material e a realização de nova diligência para apuração de suas alegações e o afastamento da multa de 75%.

Não houve interposição de recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no Decreto nº 70.235/72.

Conforme exposto anteriormente, a decisão recorrida rejeitou o pedido de nulidade; não conheceu, por concomitância, das questões concernentes a exclusão do ICMS da BC do PIS/COFINS; e cancelou parte do lançamento, considerando o resultado da diligência, mantendo a multa de ofício sobre o saldo remanescente.

Em sede recursal, a Recorrente reproduz suas alegações concernentes ao pedido de nulidade do Auto de Infração; questiona a desconsideração pela DRJ de algumas notas fiscais de vendas e serviços canceladas; requer a observância ao princípio da verdade material e a realização de nova diligência para apuração de suas alegações e o afastamento da multa de 75%.

Inicialmente, afasta-se o pleito de realização de nova diligência para análise dos documentos carreados aos autos e das alegações suscitadas pela Recorrente. A uma, porque os todos os documentos e alegações suscitadas pela Recorrente já objeto de análise, tanto na fase de fiscalização, quanto no cumprimento da diligência determinada pela DRJ. A duas, porque a Recorrente não trouxe nenhum fato ou novo documento que justifique nova conversão do julgamento em diligência, tendo reproduzido na fase recursal argumentos já apresentados em defesa e manifestações anteriores.

Nesses termos, inexistente qualquer inobservância ao princípio da verdade material, considerando que foi oportunizado ao contribuinte apresentar ampla documentação e alegações da comprovar seu direito.

Já em relação aos demais pedidos, considerando que a Recorrente reproduziu as mesmas razões recursais apresentadas na impugnação, entendo que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*..

Da Preliminar de nulidade

A impugnante alega preliminarmente que o auto de infração deve ser declarado nulo, na medida em que (a) apresenta vício de motivação/fundamentação e, por consequência, cerceamento de defesa; e (b) decorre de fiscalização precária a qual não analisou adequadamente a documentação por ela apresentada.

Destaca, ainda, que a AFRFB cometeu outros erros na apuração que diminuíram a base de cálculo correta (tal como apurado por ela), uma vez que teria considerado valores inferiores aos constantes em determinadas Notas Fiscais de Mercadorias, bem como não teria considerado outras Notas Fiscais de Mercadorias que deveriam compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ressalta que referidos pontos não considerados pela Fiscalização, quando aliados às adições indevidas realizadas pela AFRFB, resultarão em efeito zero, isto é, em nada alterariam a apuração do PIS e da Cofins, apenas corroborando que o procedimento realizado pela impugnante é irrepreensível, mas que é importante destacá-los para deixar clara a precariedade da Fiscalização e corroborar a nulidade do auto de infração.

A alegação de que houve cerceamento do exercício do direito de defesa é descabida, vez que a Impugnante demonstra claramente compreender a origem da divergência entre os cálculos realizados pela fiscalização e os empreendidos por ela.

Quanto à alegação de nulidade em função de a fiscalização ter sido precária, não analisando adequadamente a documentação apresentada, também não merece prosperar.

Tal alegação, ainda que venha a se demonstrar verdadeira não é motivo para se declarar a nulidade do auto de infração. Pode até levar à exoneração parcial ou mesmo total do lançamento, mas de qualquer forma, ela será apreciada ao se analisar o mérito do contencioso, sendo descabida em sede de preliminar de nulidade.

Cabe registrar, ainda, que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: o momento do procedimento oficioso e o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte - que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento. Na fase oficiosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento.

Na realidade, nessa fase o fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil - que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou

seja, como já ressaltado, cabe à autoridade fazendária provar a veracidade de sua pretensão, e, se for o caso, constituir o crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo. E a suficiência ou não das provas, desde que estas sejam obtidas de forma ilícita, é questão relacionada ao próprio mérito do lançamento.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972) e se

caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e conseqüente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, referidos pela impugnante.

Assim, tendo a contribuinte sido intimada a recolher ou impugnar, no prazo regulamentar, o débito constituído pelos autos de infração, que foram elaborados a partir de informações colhidas junto à própria interessada, claro está que não ocorreu qualquer lesão aos seus direitos.

Portanto, finalizando a análise da preliminar levantada pela interessada, observe-se que o procedimento administrativo de lançamento aperfeiçoa-se, eventualmente, no processo administrativo fiscal, onde a contribuinte, insatisfeita com o lançamento, inicia o contraditório questionando a validade do ato administrativo implementado pelo Fisco. Cabe à contribuinte, em sua impugnação, oferecer meios de prova que questionem ou invalidem as provas constantes do Auto de Infração.

O direito à ampla defesa ou ao contraditório decorre do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, que determina que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Desta forma, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da auto de infração e a contribuinte efetivamente exerceu o seu amplo direito de defesa, ao apresentar a impugnação que instaurou a fase litigiosa do referido procedimento, a teor do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972 e, ainda, ao se manifestar em face do resultado da diligência fiscal.

Ademais, tendo sido lavrado o auto de infração por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...) Portanto, rejeita-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos.

(...)

Notas Fiscais de Venda de Mercadorias Canceladas

A interessada informa que, ao analisar os livros de registro de saída, a AFRFB elaborou o Anexo E do auto de infração para discriminar as Notas Fiscais de Mercadorias Canceladas.

Alega que, nos meses de junho, setembro e novembro, a AFRFB deixou de lançar no Anexo E do auto de infração, sem qualquer justificativa, as seguintes Notas Fiscais canceladas no Livro de Saída, quais sejam:

Junho	NF 194653	R\$ 164.828,14
Setembro	NF 5055	R\$ 960,64
Novembro	NF 13095	R\$ 4.337,77
Total	Total	R\$ 170.126,55

Sobre tais alegações, na Informação Fiscal em resposta à diligência (fls. 5.375/5.383) foi consignado o seguinte:

ii) A análise foi com base nas informações constantes no LRS apresentado durante a ação fiscal, em 2013, que foram mantidas pela fiscalização na sua forma original, conforme pode ser verificado na coluna “Data de modificação” constante na cópia da tela abaixo. Confrontamos as informações do LRS com as informações contidas na FL 4068 (Doc 05 NFs Mercadoria Canceladas) anexada pelo contribuinte, quais sejam:

(...)

NOTA FISCAL 194653

Essa nota fiscal consta como cancelada no Livro de Registro de Saídas e será excluída da base de cálculo.

NOTA FISCAL 5055.

Não consta a NF 5055 no LRS apresentado durante a ação fiscal e no LRS anexado ao processo administrativo fiscal (FL 4068), conforme pode-se verificar abaixo. Se a nota fiscal foi omitida do LRS não tinha como a fiscalização ter identificado esse cancelamento.

(...)

Documento apresentado na impugnação. Não constou a nota fiscal 5055.

(...)

NOTA FISCAL 13095

Não constou como cancelada no LRS apresentado e na FL 4068 anexada pela impugnante.

NF 13095 apresentada durante a ação fiscal. Não consta cancelamento.

(...)

iii) Portanto, conforme exposto acima, foi considerado como comprovado o cancelamento da nota fiscal 194653 referente a vendas de mercadorias - no valor de R\$ 164.828,14 -, podendo tal valor ser excluído da base de cálculo.

Quanto ao valor de R\$ 960,64, informado como sendo relativo à nota fiscal 5055, a autoridade fiscal informou não constar a NF 5055 no LRS apresentado durante a ação fiscal e no LRS anexado ao processo administrativo fiscal, conforme pode-se verificar

acima. Logo, uma vez que o valor de R\$ 960,64 não integrou a base de cálculo do PIS e da Cofins do período de outubro de 2009 não há o que ser excluído.

No que diz respeito à nota fiscal 13095, a autoridade fiscal esclareceu não constar o seu cancelamento nas informações contidas na FL 4068 (Doc 05 NFs Mercadoria Canceladas) anexada pelo contribuinte. Portanto, não deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins, referentes ao período de novembro de 2009, o valor de R\$ 4.337,77, relativo a nota fiscal 13095.

Por fim, de acordo com a informação prestada pela autoridade fiscal, deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins, referentes ao período de setembro de 2009, o valor de R\$ 164.828,14, relativo à nota fiscal 194653, que foi efetivamente cancelada.

Notas Fiscais de Serviço Canceladas

A defesa alega que para apuração do valor correspondente à prestação de serviço, a AFRFB baseou-se exclusivamente na relação de notas fiscais apresentadas pela impugnante.

Aduz que tal relação continha todas as notas fiscais emitidas para o período, isto é, contemplava também as Notas Fiscais de Serviço Canceladas e que a AFRFB deveria ter expurgado do referido relatório os valores referentes às Notas Fiscais Canceladas no próprio período de apuração (assim como fez para as Notas Fiscais de Venda de Mercadorias).

Prossegue, afirmando que uma vez comprovado o cancelamento das Notas Fiscais de Serviço, resta clara a necessidade de cancelamento do auto de infração no que diz respeito ao valor total de R\$ 17.234.390,87, adicionado indevidamente à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em relação a eventuais notas fiscais de serviço canceladas após o mês de apuração, a interessada afirma que para o período de janeiro a dezembro de 2009 as Notas Fiscais de serviço canceladas fora do mês equivalem ao valor de R\$ 20.222.322,46.

Assevera que tal fato sequer foi observado pela AFRFB em seu levantamento, gerando mais uma cobrança infundada e indevida e que a legislação não delimita o aspecto temporal, isto é, não exige que as operações sejam canceladas no mesmo período de apuração de emissão das notas fiscais.

Afirma que extrai-se do referido dispositivo uma proteção adicional ao contribuinte, de modo a garantir expressamente a não tributação sobre vendas canceladas que, por sua essência, não representam ingresso de receita, fato gerador do PIS e COFINS. E que, incorrendo o fato gerador, não há qualquer motivo que justifique a exigência em tela, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária e enriquecimento ilícito do Erário.

Por fim, defende a exclusão do valor total de R\$ 20.222.322,46 da base de cálculo apurada pela AFRFB, sob pena de bis in idem e enriquecimento ilícito do Erário.

Quanto a tais argumentações, na Informação Fiscal em resposta à diligência (fls. 5.375/5.383) foi consignado o seguinte:

3. O contribuinte alegou na impugnação que a fiscalização não confrontou as informações do arquivo digital (IN86) com o livro de registro de saídas referentes às prestações de serviços. Em razão disso, a fiscalização solicitou no Termo de Início (item 3) da presente diligência fiscal, o citado documento. A alegação e resposta da empresa foram:

Na Impugnação:

(...)

4. Apresentada a introdução, passo a responder os questionamentos efetuados pela DRJ:

[...]

B. NOTAS FISCAIS DE VENDAS DE SERVIÇOS

i) Inicialmente confrontamos as notas fiscais canceladas apresentadas na impugnação (Notas Fiscais Canceladas no Próprio Mês – FLs 2193 a 2648) com o levantamento efetuado pela fiscalização (base IN86). Deste confronto, verificamos que o “número do documento” e a data de emissão se referia ao RPS (Recibo Provisório de Serviços) e não à Nota Fiscal.

O contribuinte é responsável pelas informações contidas no arquivo digital e deve preparar os arquivos de acordo com a determinação contida no item 4.3 do anexo único da ADE 25/2010, qual seja: “Nos arquivos deverão constar todas as notas fiscais, inclusive as canceladas”. Assim, seguindo o critério conforme as informações constantes no arquivo digital apresentado pela empresa, o fato gerador do serviço prestado foi na data de emissão do RPS; e a exclusão, das notas fiscais de serviços canceladas na base de cálculo do Pis e da Cofins, foi na data do cancelamento.

Como o critério da empresa foi de registrar a receita de prestação de serviços pela data da emissão do RPS, se dado RPS foi emitido em dezembro/2019 e a respectiva nota fiscal vinculada foi emitida em janeiro/2010 e, posteriormente, cancelada no próprio mês, essa nota fiscal não foi excluída da base cálculo, por esta fiscalização, pois, segundo a Solução de Consulta nº 114/2014, a exclusão deve ser no mesmo mês do cancelamento da nota fiscal. Pelo confronto entre as notas fiscais canceladas no próprio mês, anexadas ao processo pela impugnante, e o demonstrativo da apuração das receitas de prestação de serviços, constatamos várias ocorrências desta natureza.

(...)

A empresa foi intimada a apresentar a correspondência entre RPS e NF, com datas e números dos documentos, e informar quais notas fiscais foram canceladas e as respectivas datas de cancelamento. Porém, a empresa apresentou informações apenas com relação às notas fiscais canceladas.

ii) Durante a diligência fiscal, a empresa foi intimada a apresentar relação de notas fiscais de serviços canceladas em 2009. Em resposta, a empresa apresentou relação de notas fiscais canceladas entre 2005 e 2014. Conforme citado no item 3 acima, a data para exclusão das vendas canceladas da base de cálculo da contribuição do Pis e da Cofins é a data de cancelamento da nota fiscal. Portanto, as notas fiscais emitidas em 2009 e canceladas a partir de 01/01/2010 não foram consideradas.

Quanto as notas fiscais canceladas entre 2005 e 2009 podem ser consideradas desde que obedecidas as regras dispostas no manual de notas fiscais de serviços.

Porém, verificamos no confronto com as notas fiscais anexadas ao processo (Notas Fiscais Canceladas Fora do Mês – Parte 1-1 a 1-6 / FLS 2652 a 3526) que as mesmas foram canceladas apenas contabilmente.

De acordo com o Manual de NFS (Nota Fiscal de Serviço) da prefeitura de São Paulo, o contribuinte tem 180 dias para efetuar o cancelamento da nota fiscal.

Expirado esse prazo o cancelamento somente pode ser realizado por meio de processo administrativo, o que não foi feito. Portanto, não foram considerados os referidos cancelamentos.

Ao se manifestar sobre o resultado da diligência, a interessada afirmou que o RPS (Recibo Provisório de Serviços) indicado nas planilhas fornecidas pela Autuada é um

documento, cuja emissão é autorizada pela fiscalização municipal, no qual constam os dados do tomador e do prestador, além de informações sobre o serviço prestado. Tal

documento tem como função substituir temporariamente a nota fiscal, seja por impedimento momentâneo de emissão desta última, seja por opção do contribuinte na hipótese de grande volume de prestações de serviços, estando diretamente relacionado à nota fiscal.

Aduz que, justamente por isso, ao analisar as notas fiscais emitidas, é possível verificar que em cada uma delas consta um número de RPS emitido em data anterior.

Afirma, ainda, que no caso em comento, é possível verificar nas notas fiscais juntadas aos autos (fls. 2.193 a 2.648) o número de RPS, sua data de emissão, bem como o respectivo número de nota fiscal, a data de sua emissão e de seu cancelamento.

Assevera que pela simples análise da documentação anexada aos autos, é possível relacionar os números de RPS com suas respectivas notas fiscais e verificar a data de suas emissões e de seus cancelamentos, eventos que, inclusive, ocorreram no mesmo mês.

Destaca que a própria Prefeitura Municipal de São Paulo autoriza que a emissão da RPS se dê em momento distinto da emissão da nota fiscal, e que o prestador de serviços poderá emitir uma RPS para cada serviço prestado e, posteriormente, convertê-la em

notas fiscais eletrônicas.

Conclui ter sido este o procedimento adotado por ela, que emitiu RPS e, posteriormente, emitiu as notas fiscais eletrônicas. Desse modo, não há que se falar na

impossibilidade de exclusão de tais notas canceladas da base de cálculo do PIS e da COFINS somente pelo fato de a empresa ter apresentado apenas as datas de emissão de RPS, uma vez que se trata de procedimento autorizado pela fiscalização competente, bem como foram emitidas (e canceladas) as notas fiscais posteriormente.

Salvo melhor juízo, os argumentos da defesa não merecem prosperar, senão vejamos.

Como a própria impugnante afirma, a autoridade fiscal autuante deixou consignado no Termo de Verificação Fiscal que para apurar as receitas de vendas de serviços foram considerados os arquivos apresentados pela própria empresa.

Ademais na Informação Fiscal em resposta à diligência, a autoridade fiscal informou que a empresa foi intimada a apresentar a correspondência entre RPS e NF, com datas e números dos documentos, e informar quais notas fiscais foram canceladas e as respectivas datas de cancelamento, mas que a empresa apresentou informações apenas com relação às notas fiscais canceladas.

A interessada não trouxe aos autos cópia do livro Razão ou qualquer outra documentação, que demonstrasse o estorno das operações em questão.

Saliente-se que não havendo a prestação de serviços, não há que se falar em incidência do PIS e a Cofins. Entretanto, sem a comprovação de que a prestação de serviços declarada pela própria interessada como ocorrida, não ocorreu efetivamente, ou seja, que os serviços informados como prestados não o foram, não há como se excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores informados pela própria impugnante no curso do procedimento fiscal como prestação de serviços.

Portanto, em consonância com a Informação Fiscal em resposta à diligência, devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins apenas os valores referentes às notas fiscais de serviço que foram comprovadamente canceladas.

Sendo assim, adoto o novo demonstrativo consolidado do débito elaborado após a realização da

diligência:

	Valores Atualizados em Diligência Fiscal			DACON	
Mês da Emissão	Valor Receita Vendas de Mercadorias Mercado Interno	Receita de Vendas Serviços no Mercado Interno	Total Vendas de Mercadorias e Serviços	DACON - Valor da Base de Cálculo	Diferença Apurada da Base de Cálculo
jan/09	35.808.871,43	16.898.745,70	52.707.617,13	52.283.114,24	424.502,89
fev/09	57.226.586,22	18.454.972,00	75.681.558,22	74.966.233,50	715.324,72
mar/09	79.019.453,44	39.508.508,91	118.527.962,35	111.933.987,57	6.593.974,78
abr/09	36.217.559,19	19.681.746,24	55.899.305,43	55.323.663,79	575.641,64
mai/09	56.560.716,50	23.809.840,12	80.370.556,62	73.101.000,99	7.269.555,63
jun/09	81.211.850,42	34.301.636,61	115.513.487,03	110.420.577,83	5.092.909,20
jul/09	31.492.219,88	17.711.359,52	49.203.579,40	48.873.619,47	329.959,93
ago/09	31.238.642,45	26.553.368,36	57.792.010,81	56.731.030,93	1.060.979,88
set/09	73.822.157,10	44.155.468,89	117.977.625,99	114.698.104,66	3.279.521,33
out/09					0,00
nov/09	31.749.806,06	26.561.175,41	58.310.981,47	56.211.212,05	2.099.769,42
dez/09					0,00
					27.442.139,42

Da Inaplicabilidade da Multa de 75%

O interessado alega, ainda, que a multa imposta deve ser cancelada, devido ao valor transcender os limites da razoabilidade e proporcionalidade, carregando consigo efeitos confiscatórios.

Aduz que esse efeito é vedado pelo artigo 150, IV, da CF, e conforme entendimento do STF em controle concentrado de constitucionalidade.

Quanto a esta alegação, cabe consignar que a multa de ofício lançada, no percentual de 75%, tem como supedâneo legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a saber:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

Sendo assim, revela-se, portanto, plenamente justificável a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, conforme prevista no inciso I do dispositivo legal acima transcrito, uma vez que foi considerado procedente o lançamento, no que concerne ao mérito da autuação.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.