



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.730297/2015-97
ACÓRDÃO	1302-007.291 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AUTO SHOPPING DERIVADOS DE PETROLEO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre nulidade do Auto de Infração quando observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional¹ e os requisitos previstos na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72². Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

A declaração efetuada pelo sujeito passivo ao Fisco Federal de receita em valores menores do que aqueles escriturados em seus livros fiscais, configura a ocorrência de declaração inexata e autoriza a realização do lançamento para a constituição do correspondente crédito tributário incidente sobre a receita que deixou de ser oferecida à tributação.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

² Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

DIFERENÇA APURADA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS/PAGOS.

A falta ou insuficiência de recolhimento do tributo, decorrente de constatação de diferença entre os valores apurados, a partir das receitas registradas nos livros fiscais, e aqueles declarados e/ou pagos, é passível de lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão.

RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de **Auto de Infração** lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através do qual foi formalizado o crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL, acrescidos

de multa proporcional e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2012, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	302.439,34
JUROS DE MORA (calculados até 12/2015)	103.681,49
MULTA PROPORCIONAL	226.829,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	632.950,34
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	108.135,02
JUROS DE MORA (calculados até 12/2015)	37.213,00
MULTA	81.101,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	226.449,29

2. Conforme se verifica do “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 19/22), o lançamento originou-se em razão da constatação das seguintes infrações:

- (i) em relação ao ano-base 2012, somente uma parcela das receitas escrituradas foi oferecida à tributação;
- (ii) da análise da escrituração digital transmitida pela Contribuinte, mais especificamente do DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), dos dados declarados nas DCTFs (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e dos recolhimentos efetuados, foi calculado o valor de IRPJ devido pelas receitas escrituradas e não declaradas referentes ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2012. No 4º trimestre, foi apurado prejuízo fiscal;
- (iii) os pagamentos efetuados pela Contribuinte antes do início do procedimento fiscal, referentes ao 3º trimestre, estão sendo deduzidos do montante de tributos apurados neste Auto de Infração;
- (iv) em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, consideram-se os mesmos elementos de provas relativos ao IRPJ.

3. Em 23.12.2015 (e-fl. 329), a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 335/353), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) da leitura do TVF, o oferecimento parcial das receitas à tributação resume a infração a "caso típico de omissão de receita", situação não incluída na fundamentação legal indicada;

- (ii) requer a nulidade dos lançamentos com base na falta da compensação de prejuízos fiscais no cômputo do IRPJ e de base negativa com relação à CSLL;
- (iii) os fatos narrados nos itens anteriores "impediu ou dificultou sobremaneira a Impugnante exercer seu direito de defesa pleno", e, portanto, requer a nulidade por preterimento do direito de defesa;
- (iv) estende o desenvolvido em sua Impugnação à autuação de CSLL e, por fim, insurge-se contra a Representação Fiscal para Fins Penais, acusando-a de descabida.

4. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 25 de janeiro de 2017, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto ("DRJ/RPO"), em Acórdão de nº 14-63.914 (e-fls. 379/388), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) afasta-se a preliminar arguida ao se considerar que o lançamento em foco foi baseado unicamente em informações prestadas pela própria Contribuinte, em que a base de cálculo indicada no Auto de Infração é resultante das declarações apresentadas e cujo valor remete ao constante em sua própria contabilidade. Portanto, exclui-se a existência de cerceamento do direito de defesa;
- (ii) embora inicialmente não houvesse incluído em DCTF seus débitos apurados de IRPJ e CSLL, foi-lhe dada a oportunidade de, em havendo, declarar débitos para os quais houvesse pagamento anterior;
- (iii) recolhimentos posteriormente declarados são inferiores ao apurado pela própria contabilidade do sujeito passivo, ou seja, escriturado;
- (iv) a fundamentação escolhida pela fiscalização encontra guarida no artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), uma vez que aceitou-se de plano a escrituração da Contribuinte, sendo suficientes os artigos 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99 como fundamentação explícita no Auto de Infração;
- (v) a Impugnante extensivamente incluiu e comparou as tabelas constantes em seu LALUR com as constantes no AI, no entanto, surpreendentemente, não percebeu a coincidência de valores existente entre sua escrituração e a base de cálculo considerada para o lançamento;
- (vi) resta cristalina a correspondência dos valores declarados no LALUR com aqueles considerados pelo AI, em que a base de cálculo foi apresentada pela própria Impugnante, considerando a compensação do prejuízo a qual alega não ter sido considerada;

- (vii) sem qualquer fundamento, ou sentido, portanto, impugnar os próprios demonstrativos contábeis, sem alegação ou prova de erro de fato da própria escrituração;
- (viii) este órgão colegiado não tem competência para examinar a argumentação exposta em sede de Impugnação quanto à representação fiscal para fins penais. No momento próprio, se for o caso, poderá a Contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível.

5. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012

PRELIMINAR. NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Comprovados nos autos que a contribuinte foi perfeitamente informada acerca dos dispositivos legais que fundamentaram a autuação, o que lhe permitiu a apresentação de contraditório articulado e detalhado, não há que se arguir cerceamento de defesa.

RECEITA ESCRITURADA. NÃO DECLARADA. PROVA.

A escrituração contábil é prova inequívoca perante um processo administrativo fiscal federal, uma vez que atestada pelos responsáveis pela empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso este tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável. Logo, o julgador administrativo não deve se manifestar quanto ao processo de representação fiscal para fins penais, já que nele não há interesse tributário envolvido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Em 03.02.2017, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 14-63.914, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 405), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 418/445) por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

7. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

ADMISSIBILIDADE E TEMPESTIVIDADE

8. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023³ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"). Dele, portanto, tomo conhecimento.

9. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **03.02.2017** (e-fl. 413), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **06.03.2017** (e-fl. 416), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

10. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

PRELIMINAR: DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

11. Desde a Impugnação a Recorrente alega que o Auto de Infração seria nulo, por entender pela inexistência de relação entre os fatos e a fundamentação legal, uma vez que "a

³ Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁴ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

inobservância por parte da autoridade fiscal ao inciso IV do art. 10 do PAF e ao art. 142 do CTN implicou no exercício pleno do direito de defesa da Recorrente”, nos seguintes termos:

c. Do Inequivoco Cerceamento do Direito de Defesa

As arguições acima apresentadas são suficientes ao cancelamento dos Autos de Infração. Não obstante, impõe alegar que a inobservância por parte da autoridade fiscal ao inciso IV do art. 10 do PAF e ao art. 142 do CTN implicou no exercício pleno do direito de defesa da Recorrente, na medida em que há erro na capitulação legal da infração e há vícios nos lançamentos de ofício com relação à determinação da base tributável do IRPJ e da CSLL.

O TVF não demonstrou de forma clara e precisa a origem das bases de cálculos constantes dos Autos de Infração, de maneira que há obscuridade na apuração dos valores lançados e na fundamentação legal da irregularidade.

Nos Autos de Infração também não consta a demonstração clara da metodologia adotada pela autoridade fiscal na apuração dos valores tributados, fato que resultou no cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Tanto foi assim, que as razões de defesa aqui expendidas foram construídas a duras penas, conforme se pode aquilatar em leitura do Voto que orientou a decisão de primeira instância.

A autoridade julgadora *a quo* ignorou as alegações da Recorrente de que encontrou dificuldade em compreender os termos da autuação, no tocante a: (i) possibilidade de haver receitas escrituradas e não declaradas ao tempo em que parte das receitas foram oferecidas à tributação; e (ii) base de cálculo considerada pela fiscalização tendo em vista a existência de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL.

Por entender que a Impugnação contém todos os fatos relevantes, fundamentos legais e cálculo efetuados, a decisão de primeira instância foi pela inexistência de cerceamento do direito de defesa.

Ocorre que a jurisprudência administrativa vem em sentido contrário ao entendimento que presidiu o acórdão recorrido, como se depreende dos acórdãos abaixo, cujos julgados demonstram que não há como ser mantidos os lançamentos de ofício com vício material, decorrente da falta de motivação, tais como os formalizados no presente caso. Senão vejamos:

(e-fls. 436/438).

12. Contudo, observa-se que **as referidas alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido**, ao fundamento de que *“o lançamento em foco foi baseado unicamente em informações prestadas pelo próprio contribuinte”*. Confira-se:

“DIREITO DE DEFESA

Preliminarmente, atesta o contribuinte sua dificuldade em compreender os termos da autuação, especialmente 1) a possibilidade de haver receitas escrituradas e não declaradas ao tempo em que parte das receitas foram

oferecidas à tributação, e 2) a base de cálculo considerada para lançamento do imposto devido e da multa de ofício, considerando a existência de prejuízos anteriores.

Tais questões serão doravante objeto de análise, a que por hora faz-se necessário afastar a preliminar arguida ao se considerar que o lançamento em foco foi baseado unicamente em informações prestadas pelo próprio contribuinte, em que a base de cálculo indicada no Auto de Infração é resultante das declarações apresentadas e cujo valor remete ao constante em sua própria contabilidade. Reproduzimos, novamente o histórico da ação fiscal:

6. O procedimento teve início em 13/11/2014 com a ciência postal do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIF. Nesse termo, o contribuinte foi intimado a fornecer os atos constitutivos da pessoa jurídica, LALUR, entre outros elementos.

7. Também foi cientificado que seria feito o download de sua Escrituração Contábil Digital – ECD, do período em fiscalização

8. Trouxe os documentos solicitados e apresentou declaração para informar que a ECD transmitida continha erros que não refletiam as atividades empresariais exercidas.

9. Solicitou então, prazo para substituição da contabilidade, o que lhe foi concedido.

10. Em 22/04/2015 transmitiu novo arquivo de ECD, em substituição ao original.

11. Por meio do TIF nº 01/2015, foi intimado a discriminar mensalmente a origem das receitas (em venda de combustível, lubrificante, alimentos, serviços borracharia, ...), além da apuração dos débitos e créditos de PIS e Cofins.

12. Neste mesmo termo foi intimado a compor o saldo de prejuízo acumulado e da Base Negativa da Contribuição Social, escriturados no LALUR.

13. Foi cientificado que as informações contidas no arquivo de ECD transmitido seriam consideradas para fins da ação fiscal.

14. Solicitou prazo suplementar de 30 (trinta) dias para atendimento da intimação, o que foi concedido.

15. Expirado o prazo, informalmente se comprometeu a entregar o solicitado, mas não o fez.

16. Sendo assim, por meio do Termo de Reintimação Fiscal, foi reintimado a prestar os esclarecimentos/documentos constantes do TIF nº 01, e foi cientificado que o não atendimento dentro do prazo legal ensejaria

lançamento com as informações de que se dispuser, em consonância com a legislação pertinente.

17. Em 21/09/2015 compareceu a esta delegacia trazendo a maior parte dos elementos solicitados, comprometendo-se entregar o restante em cinco dias úteis.

18. Por meio do TIF nº 03/2015, foi reintimado a apresentar os elementos faltantes, além dos comprovantes de pagamentos referentes a despesas com energia elétrica e aluguéis.

19. Em 28/10/2015 apresentou o restante dos documentos/esclarecimentos solicitados. (...)

22. **Da análise da escrituração digital transmitida pelo contribuinte, identificação do arquivo (HASH) DD168B3E61C9E4CDBB475DDE4B3A40A5135E6FDF, mais especificamente o DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), dos dados declarados nas DCTFs (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e dos recolhimentos efetuados, foi calculado o valor de IRPJ devido pelas receitas escrituradas e não declaradas referentes aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012. No 4º trimestre, foi apurado prejuízo fiscal. (grifo nosso)**

De igual forma, a impugnação contém todos os fatos relevantes, fundamentos legais e cálculos efetuados.

Portanto, exclui-se a existência de cerceamento do direito de defesa". (e-fls. 383/384, grifos no original)

13. No particular, conforme mencionado na própria decisão recorrida “a impugnação contém todos os fatos relevantes, fundamentos legais e cálculos efetuados”.

14. Ainda que assim não fosse, destaca-se que é firme neste Conselho o entendimento de que **não há nulidade sem prejuízo**, isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim em si mesmas. A propósito:

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NULIDADE NÃO EVIDENCIADA. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo **que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa** para **caracterizar a nulidade** dos atos administrativos. Outrossim, também, **não há que se falar em nulidade** do Acórdão de Manifestação de Inconformidade proferido pela autoridade julgadora, visto **não ter ocorrido qualquer violação das disposições contidas no Decreto no 70.235**, de 1972. (Processo nº 10880.914931/2012-24. Acórdão nº 1003-003.585. Sessão de 06/04/2023. Relator Márcio Avito Ribeiro Faria, g.n.)

CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PREJUÍZO. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. INSTRUMENTALIDADE. O princípio do devido processo legal possui como núcleo mínimo o respeito às formas que asseguram a dialética sobre

fatos e imputações jurídicas enfrentadas pelas partes. **Para que ocorra cerceamento de defesa é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte**, e que lhe seja frustrado o direito de defesa. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. O **cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária**, ou então pelo **óbice** à ciência do auto de infração, **impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo**. VALIDADE DO LANÇAMENTO. DOCUMENTOS APREENDIDOS. PREJUÍZO À DEFESA NÃO DEMONSTRADO. A prova do prejuízo à defesa depende da demonstração do nexo entre o lançamento tributário e os documentos apreendidos pela fiscalização. **Não há nulidade** do lançamento quando **não configurado óbice à defesa ou prejuízo ao interesse público**. DOCUMENTOS APREENDIDOS. DEVOLUÇÃO. EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. PREJUÍZO. A devolução ao sujeito passivo de documentos apreendidos pela fiscalização faz-se necessária desde que tais documentos mostrem-se indispensáveis à elaboração da impugnação, resultando a não devolução, apenas nestas circunstâncias, em prejuízo concreto ao interessado com a consequente caracterização de cerceamento ao seu direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade do lançamento. (Processo nº 11444.000740/2007-28. Acórdão nº 2401-008.268. Sessão de 01/09/2020. Relator Matheus Soares Leite, g.n.)

15. A despeito do esforço argumentativo expendido pela ora Recorrente, não se vislumbra no Auto de Infração a apontada ofensa à ampla defesa a ensejar sua nulidade.
16. Ademais, o fato de já ter havido julgamento da Impugnação, demonstra, por si só, o pleno exercício do direito de defesa, de modo que não se acolhe a preliminar alegada.

MÉRITO

17. O propósito recursal consiste no cancelamento do Auto de Infração (e-fls. 02/17), no qual se identificou **receitas escrituradas e não declaradas** em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e seus reflexos, no ano-calendário 2012, que resultou na formalização do crédito tributário acrescido de multa proporcional e juros de mora, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	302.439,34
JUROS DE MORA (calculados até 12/2015)	103.681,49
MULTA PROPORCIONAL	226.829,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	632.950,34

CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	108.135,02
JUROS DE MORA (calculados até 12/2015)	37.213,00
MULTA	81.101,27
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	226.449,29

18. Conforme exposto no relatório, o Acórdão recorrido **entendeu pela manutenção do crédito tributário lançado**, por estar correto o enquadramento legal apresentado pela Fiscalização e pela consideração do prejuízo fiscal nos valores lançados, já que a base de cálculo foi informada pela própria Recorrente.

19. Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho da decisão recorrida:

“No entanto, **tais recolhimentos posteriormente declarados são inferiores ao apurado pela própria contabilidade do sujeito passivo**, ou seja, escriturado.

Essa diferença se **trata de débito escriturado e não declarado**, o qual coexiste com os débitos pagos, em que estes foram deduzidos para o cômputo daquele.

Vencido o primeiro conceito, tem-se a esclarecer que o "caso típico de omissão de receita", **subtende-se que o impugnante se refere a exigir a inclusão do Art. 24 da Lei nº 9.249/95, a qual define a redação do Art. 288 do Regulamento do Imposto de Renda** (RIR - Decreto 3000/99), como fundamentação do lançamento:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Contudo, tal previsão se contextualiza inserta na Subseção II - Omissão de Receita (da Seção II - Lucro Bruto, do RIR/99), em que seus artigos 281 a 287 enumeram hipóteses de omissão de receitas, as quais em comum possuem de serem fatos geradores não escriturados pelo sujeito passivo.

Por outro lado, **a fundamentação escolhida pela fiscalização encontra guarida no Art. 142 do Código Tributário Nacional** (CTN - Lei 5.171/66), uma vez que aceitou-se de pleno a escrituração do contribuinte, **sendo suficientes os Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99 como fundamentação explícita no AI.**

Correto, portanto, o enquadramento legal apresentado pela fiscalização”.
(e-fls. 385/386, g.n.)

“Resta **crystalina a correspondência dos valores declarados no LALUR com aqueles considerados pelo AI**, em que **a base de cálculo foi apresentada pelo**

próprio impugnante, considerando a compensação do prejuízo a qual alega não ter sido considerada.

Sem qualquer fundamento, ou sentido, portanto, impugnar os próprios demonstrativos contábeis, sem alegação ou prova de erro de fato da própria escrituração”. (e-fl. 387, g.n.)

20. Em suas razões recursais, a Recorrente argumenta que:

Os dispositivos em referência tratam das seguintes omissões: art. 281 – Saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamento, manutenção no passivo de obrigações pagas e falta de comprovação do passivo; art. 282 – Suprimento de Caixa; art. 283 – Falta de emissão de nota fiscal; arts. 284 e 285 – Arbitramento da receita por indícios de omissão; art. 286 – Levantamento quantitativo por espécie, para fins de determinação da receita omitida; art. 287 – Depósitos bancários.

A tributação por omissão de receitas tem enquadramento legal específico e os dispositivos constantes da capitulação legal no Auto de Infração (artigos: 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99) não fazem referência à espécie, mas tratam dos conceitos de lucro real, lucro líquido, do dever de escriturar e das disposições gerais sobre a apuração do lucro operacional, do lucro bruto, sobre receitas e receita líquida.

Com efeito, resta caracterizado o erro na fundamentação legal da infração, tornando os lançamentos de ofícios eivados de vício quanto à capitulação legal, pois se no TVF a fiscalização diz que somente uma parcela das receitas escrituradas foi oferecida a tributação, e menciona nos Autos de Infração que a irregularidade se refere a receitas operacionais escrituradas e não declaradas, a situação ali descrita não se subsume aos dispositivos legais tidos por infringidos.

(e-fl. 429)

Na Impugnação, a Recorrente foi induzida a apresentar suas razões de defesa baseada em dúbia descrição dos fatos e enquadramento legal, pois para ela os valores registrados no Auto de Infração correspondiam às receitas escrituradas e não declaradas, como ali consignado:

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA
(...)
RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS
INFRAÇÃO: RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Período de Apuração	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
01/01/2012 a 31/03/2012	566.104,36	75,00
01/04/2012 a 30/06/2012	506.666,80	75,00
01/07/2012 a 30/09/2012	341.250,09	75,00

Somente com a decisão de primeira instância, a Recorrente veio a saber que os valores apurados acima se referiam ao lucro real dos trimestres-calendários de 2012, após a dedução do prejuízo fiscal, o que não ficou demonstrado no TVF.

A infração foi descrita no TVF nos termos abaixo, e em nenhum momento foi mencionado pela autoridade fiscal que a base tributável mencionada no Auto de Infração já era o lucro real resultante da compensação do prejuízo fiscal. Para a Recorrente, os valores apurados no procedimento de fiscalização e indicados no Auto de Infração correspondiam às receitas operacionais escrituradas e declaradas:

(e-fl. 432).

21. Sem razão a Recorrente.
22. Rememore-se o que constou do “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 19/22):

IRPJ

RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

21. De acordo com os documentos apresentados no decorrer do procedimento fiscal, bem como as informações constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil, foi verificado que, em relação ao ano-base 2012, somente uma parcela das receitas escrituradas foi oferecida a tributação.

22. Da análise da escrituração digital transmitida pelo contribuinte, identificação do arquivo (HASH) DD168B3E61C9E4CDBB475DDE4B3A40A5135E6FDF, mais especificamente o DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), dos dados declarados nas DCTFs (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e dos recolhimentos efetuados, foi calculado o valor de IRPJ devido pelas receitas escrituradas e não declaradas referentes aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2012. No 4º trimestre, foi apurado prejuízo fiscal.

23. Vale ressaltar que os pagamentos efetuados pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal, referentes ao 3º trimestre, estão sendo deduzidos do montante de tributos apurados neste Auto de Infração.

CSLL

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

24. Em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, consideram-se os mesmos elementos de provas relativos ao IRPJ.

25. Sendo assim, estamos lançando nesta infração a CSLL devida e não recolhida, com base nos registros contábeis apresentados pelo contribuinte.

26. Também foram considerados os pagamentos de CSLL efetuados antes do início do procedimento fiscal.

23. O Auto de Infração (e-fls. 02/17) indicou como fundamentação do lançamento os artigos 247, 248, 251, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99. Confira-se:

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS
INFRAÇÃO: RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	566.104,36	75,00
30/06/2012	506.666,80	75,00
30/09/2012	341.250,09	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 30/09/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99

24. Como se vê, **não consta** do “Termo de Verificação Fiscal” e tampouco do Auto de infração **qualquer menção** à “**omissão de receitas**”, como aponta a Recorrente.

25. Com efeito, é de conhecimento que omitir receita é deixar de computar acréscimos tributáveis no resultado do período, ou seja, é omitir-se em contabilizar receita ganha, isto é, obtida de modo definitivo e incondicional⁵, o que não é o caso, pois a Recorrente escriturou as receitas, porém não as declarou (pagou).

26. De fato, os artigos 247⁶, 248⁷, 251⁸, 277⁹, 278¹⁰, 279¹¹ e 280¹² do RIR/99 – mencionados no Auto de Infração – trazem o conceito e diretrizes para apuração do lucro real, como inclusive mencionou a própria Recorrente em suas razões recursais:

⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado**. 14ª ed., rev., reform. e atual. São Paulo: MP APET, 2021, p. 181.

⁶ Art. 247. **Lucro real é o lucro líquido** do período de apuração **ajustado pelas** adições, exclusões ou **compensações** prescritas ou **autorizadas** por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).

⁷ Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º](#), [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º](#)).

⁸ Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real **deve manter escrituração com observância das leis** comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

Parágrafo único. A **escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte**, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).

⁹ Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11](#)).

¹⁰ Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º](#)).

¹¹ Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44](#), e [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12](#)).

¹² Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º](#)).

A tributação por omissão de receitas tem enquadramento legal específico e os dispositivos constantes da capitulação legal no Auto de Infração (artigos: 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99) não fazem referência à espécie, mas tratam dos conceitos de lucro real, lucro líquido, do dever de escriturar e das disposições gerais sobre a apuração do lucro operacional, do lucro bruto, sobre receitas e receita líquida.

27. Destaque-se que, desde o advento do Decreto-lei n. 1.598/77, por força do *caput* do seu artigo 6º, **lucro real é definido como sendo o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações** prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O artigo 7º do citado diploma normativo estabelece que o **lucro real deverá ser determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter**, com observância das leis comerciais e fiscais. Portanto, em síntese, o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido, que deve ser determinado com observância das leis comerciais.

28. Nessa mesma linha, a lei tributária diz que **o lucro será afetado pelo valor das compensações** admitidas em lei. De acordo com o ordenamento vigente, **a única exclusão admitida é a do prejuízo fiscal** – e da base negativa da CSLL – observados os limites legais. Os valores dos prejuízos fiscais devem ser controlados na Parte B do E-LALUR e serão computados em exercícios futuros sem adição de correção monetária.

29. É justamente a hipótese dos autos, conforme restou expressamente consignado no Acórdão recorrido:

DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL/BASE NEGATIVA

Neste tópico, o impugnante extensivamente incluiu e comparou as tabelas constantes em seu LALUR com as constantes no AI, no entanto, surpreendentemente, não percebeu a coincidência de valores existente entre sua escrituração e a base de cálculo considerada para o lançamento.

Partindo da autuação, temos os valores considerados:

RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS INFRAÇÃO: RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	566.104,36	75,00
30/06/2012	506.666,80	75,00
30/09/2012	341.250,09	75,00

Reiterando que o contribuinte é optante pelo lucro real, lançamos mão da fundamentação legal indicada no AI, em especial o Art. 247 do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO					
DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
31/03/2012	Demonstração do Lucro Real				
	1. Resultado contábil conforme balancete	804.488,43			
	2. Adições	4.232,08	4.232,08		
	2.1 Multas Fiscais		3.500,00		
	2.2 Multas de Trânsito		732,08		
	3. Exclusões	-			
	4. Lucro Fiscal em 31/03/2012	808.720,51			
	5. Compensação prejuízo (30%)	242.616,15			
	6. Lucro em 31/03/2012 após comp prejuízo	566.104,36			

CONTA PREJUÍZOS ACUMULADOS					
DATA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO	D/C
01/01/2012	Saldo de abertura		2.678.901,27	2.678.901,27	C
31/03/2012	Compensação de prejuízos	242.616,15	-	2.436.285,12	C

PARTE B - DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO					
DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES	
31/03/2012	Demonstração do Lucro Real				
	1. Resultado contábil conforme balancete	804.488,43			
	2. Adições	4.232,08	4.232,08		
	2.1 Multas Fiscais		3.500,00		
	2.2 Multas de Trânsito		732,08		
	3. Exclusões	-			
	4. Lucro Fiscal em 31/03/2012	808.720,51			
	5. Compensação prejuízo (30%)	242.616,15			
	6. Lucro em 31/03/2012 após comp prejuízo	566.104,36			

Resta cristalina a correspondência dos valores declarados no LALUR com aqueles considerados pelo AI, em que a base de cálculo foi apresentada pelo próprio impugnante, considerando a compensação do prejuízo a qual alega não ter sido considerada.

(e-fls. 386/387).

30. Com efeito, o artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN") prescreve os elementos essenciais do ato administrativo de lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

31. Para o adequado atendimento de tal mister, é fundamental que a Autoridade Fiscal atuante **indique os dispositivos legais nos quais fundamenta suas conclusões**, fazendo o cotejo dos fatos à norma abstrata para assim emanar, no ato de lançamento tributário, a norma individual e concreta que pretende aplicar no caso em questão.

32. A necessidade de indicação dos dispositivos legais pertinentes é também objeto de expressa previsão no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72:

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

(...)

IV - a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável; (...).

33. Portanto, de acordo com o artigo 10 supramencionado, o Auto de Infração deverá conter, **obrigatoriamente**, a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a **descrição do fato**, a **disposição legal infringida** a **penalidade aplicável**, a **determinação da exigência** e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias, e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

34. Os requisitos transcritos acima dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário e foram devidamente observados pela Autoridade Fiscal. Assim, não há que se falar que o lançamento teria violado o artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, já que partiu dos valores escriturados pela própria Recorrente.

35. No caso dos autos, os fatos materialmente ocorridos (receitas escrituradas e não declaradas) se enquadram perfeitamente nas normas invocadas pela Fiscalização (diretrizes para apuração do lucro real e devida escrituração/declaração), existindo, portanto, subsunção dos fatos à norma.

36. Também é nesse sentido a orientação deste Conselho:

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. O art. 142 do CTN determina as etapas a serem seguidas para a promoção do lançamento, mas não determina a metodologia que deve ser empregada para execução de tal procedimento. Assim, **nada há de equivocado em promover o lançamento levando-se em consideração os valores dos débitos tributários escriturados na contabilidade, em cotejo com o que foi declarado em DCTF**. Outrossim, **não há que se falar em insuficiência de fundamentação ou descrição quando o auto descreve a acusação (pagamento inferior ao devido) e aponta a origem da sua convicção (escrituração do contribuinte em comparação com as DCTF)**. FALHA NA APURAÇÃO DO QUANTUM. CONSEQUÊNCIAS. As falhas na apuração da contribuição, por si só, não representam falha de motivação e, como tal devem ser saneadas mediante ajuste. (Processo nº 19515.005747/2009-29. Acórdão nº 9303-003.471. Sessão de 24.02.2016. Relator Henrique Pinheiro Torres, g.n.)

37. Por fim, deixo de analisar as demais alegações relacionadas à representação fiscal para fins penais, **por terem sido devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido**, no qual se sublinhou:

“DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Por fim, há de se registrar que o processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na esfera administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso esse tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável. Logo, o presente voto somente se manifestará sobre os fatos trazidos aos autos enquanto houver interesse tributário envolvido.

Com relação ao cabimento ou não da representação de que se trata, cabe destacar que os processos de representação fiscal para fins penais está prevista pelo Decreto nº 2.730/98 e seguem rito próprio, conforme determinado pelo art. 3º da Portaria SRF nº 326/2005 e, portanto, não seguem o rito previsto no Decreto nº 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal.

Logo, este órgão colegiado não tem competência para examinar a argumentação exposta em sede de impugnação ao lançamento do crédito tributário. No momento próprio, se for o caso, poderá o contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível”. (e-fl. 387)

38. Ademais, o assunto encontra-se sumulado por este Conselho:

Súmula CARF nº 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

39. Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido.

DISPOSITIVO

40. Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento**, mantendo a exigência do crédito tributário constituído.

41. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin