



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10240.001230/2009-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.356 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente RONDONED DISTRIBUIDORA E COMERCIO DE MEDICAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTROLE. VÍCIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais vícios a ele relativos não invalida o procedimento fiscal, nem macula o lançamento tributário dele decorrente.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

PROCEDIMENTO FISCAL. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE IMPOSIÇÃO LEGAL. SÚMULA CARF Nº 6.

É legítima a realização dos exames relacionados ao procedimentos fiscal e a lavratura de auto de infração fora do estabelecimento do contribuinte.

PROCEDIMENTO FISCAL. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIA LEGAL. HABILITAÇÃO CONTÁBIL. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 8.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é competente, por força de lei, para proceder ao exame da escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica e constituir os créditos tributários correspondentes às infrações constatadas, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

APLICAÇÃO DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. CARF. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LANÇAMENTO REFLEXO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DA ATIVIDADE CORRESPONDENTE. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição para financiamento da seguridade social - COFINS.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. RECONHECIMENTO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO.

A ausência de trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral, acerca da exclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, impede a aplicação da mesma no âmbito do CARF por força do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, e, portanto, não é o caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LANÇAMENTO REFLEXO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DA ATIVIDADE CORRESPONDENTE. ALÍQUOTA MAIS ELEVADA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. RECONHECIMENTO JUDICIAL. AUSÊNCIA DE TRÂNSITO EM JULGADO.

A ausência de trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal com repercussão geral, acerca da exclusão do ICMS na base de cálculo da

Contribuição ao PIS, impede a aplicação da mesma no âmbito do CARF por força do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, e, portanto, não é o caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECLARAÇÕES ZERADAS. RECEITAS REITERADAMENTE OMITIDAS. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É aplicada a multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de lançamento de ofício em que constatada a reiterada apresentação de declarações zeradas e/ou com significativa omissão das receitas auferidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 01-18.232, de 30 de junho de 2010, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (fl. 268/284).

O presente processo se refere a Autos de Infração lavrados para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos períodos de apuração contidos nos anos-calendários de 2005 e 2006 (fls. 03/36).

Valho-me do relatório da decisão recorrida para sintetizar o conteúdo dos autos, com as complementações necessárias (os número de folhas apontados se refere ao processo em papel, antes da digitalização):

II- DAS INFRAÇÕES LANÇADAS

2. A Empresa foi autuada pelas seguintes infrações à legislação tributária, a saber:

2.1 - OMISSÃO DE RECEITAS

O valor base para lançamento corresponde ao total dos pagamentos feitos pela empresa fiscalizada, em decorrência de compras efetuadas com o benefício fiscal, em Área de livre comércio, através da SUFRAMA, que não foram escrituradas pelo contribuinte, somadas ao montante da Receita Bruta, correspondente ao ano-calendário de 2005 escriturada mas não declarada em DIPJ/DACON e DCTF e ao montante de Receita Bruta correspondente ao ano-calendário de 2006 escriturada e/ou declarada em DIPJ, o que foi maior, mas não declarada em DCTF.

2.2 - DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA - MULTA QUALIFICADA - 150%

A justificativa para qualificar e agravar a multa reside no fato do sujeito passivo ter transmitido "Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ" com receitas muito inferiores àquelas efetivamente recebidas, assim como omitido os seus débitos nas Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais(DCTF). Assim, temos um conjunto de condutas cujo objetivo não pode ser outro senão àquelas tendentes a retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, assim como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Sendo assim, os fatos acima relatados, configuram, em tese, o crime previsto no inciso I, do art. 1º da Lei nº 8.130/90 c/c art. 71 e 72 da Lei nº 4.502, o que será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais em atendimento ao previsto no art. 1º da Portaria RFB nº 665, de 24 de abril de 2008.

III - DA IMPUGNAÇÃO

3 - Em 04/08/2009, a empresa apresentou impugnação ao Auto de Infração (fl. 216/235), e alega em síntese:

Das preliminares de nulidade do lançamento

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE

1. Recebeu dois *Termos de Início de Procedimento Fiscal* que não especificavam o objeto da ação fiscal e sua abrangência. O que o teria deixado confuso;
2. A exação fiscal exigida cuida do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, contudo o Mandado de Procedimento Fiscal, aludido pelos auditores fiscais, faz referência apenas ao IRPJ;
3. Não tomou conhecimento das prorrogações do MPF, conforme determina o §2º do art. 13 da Portaria RFB nº 4.066/07;
4. Cerceamento do direito de defesa da Impugnante ao passar mais de sessenta dias sem realizar nenhum ato de ofício e não lhe informa sobre a continuidade da ação fiscal;
5. O procedimento fiscal foi efetuado fora do estabelecimento da empresa, em flagrante prejuízo de sua defesa;

6. Por não terem, ao Auditores Zenilson Melo de Carvalho e Ivone Rodrigues da Silva Luz, assinados os Autos de Infração, gerando dúvidas acerca da competência do servidor que procedeu à lavratura;
7. Os Auditores Fiscais, que realizaram o procedimento fiscal, não possuem formação contábil, conforme determina o Conselho Federal de Contabilidade;
8. O termo de encerramento contém elementos inexatos, quais sejam, a ação fiscal feita por amostragem e relativa ao IRPJ, vez que todos os documentos de suporte contábil foram considerados no lançamento, que por sua vez contém exações das contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS);

Da omissão de receita

9. Que sejam cancelados os Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da COFINS e da CSLL, por terem, os Auditores, abandonado o elemento contábil previsto na legislação tributária para fundamentar seu lançamento em valores de compras;
10. Que seja cancelada a multa de 150%, constante dos Autos de Infração do IRPJ, do PIS, da CSLL e da COFINS, por terem os Auditores, cometido erro em seu enquadramento, aplicando a referida penalidade quando deveria ter aplicado o percentual correspondente a declaração inexata;
11. Que sejam cancelados os Autos de Infração do PIS e da COFINS, por terem, os Auditores, utilizados base de cálculo já declarada inconstitucional, abandonando o conceito de “faturamento” definido pelo Supremo Tribunal Federal.
12. Que sejam cancelados os Autos de Infração do PIS e da COFINS, por terem, os Auditores, utilizados incorretamente as alíquotas as alíquotas de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS, quando o correto seria aplicar a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 21/12/2000.
13. Para consubstanciar a sua defesa, a Recorrente cita Decisões de Tribunais Judiciais e Acórdãos do Conselho dos Contribuintes.

Da desistência do Contencioso Administrativo

14. Através do Pedido de fl. 246 **a Impugnante requer a renúncia ao Contencioso Administrativo em relação aos Autos do IRPJ e da CSLL;**
15. Em face da Renúncia à Impugnação, o referido Processo foi encaminhado a DRF de origem para apartar os créditos objetos da desistência.
16. Os créditos foram apartados conforme fls. 256 a 256. (Destacamos)

No Acórdão de primeira instância, ressaltou-se, inicialmente, a ausência de obrigatoriedade de obediência a precedentes administrativos e/ou judiciais não vinculantes. Quanto à preliminar de nulidade, registrou-se a obediência por parte da autoridade fiscal de todos os requisitos previsto na legislação regente do processo administrativo fiscal. Apontou-se que a Recorrente foi cientificada do meio pelo qual poderia se informar de todas as informações relacionadas com a ação fiscal e que a ausência das contribuições sociais no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não impede o lançamento de ofício a elas correspondente, quando se trate de lançamento reflexo embasado nos mesmos elementos de prova que ensejaram o

lançamento relativo ao IRPJ. Quanto à ciência dos atos de prorrogação e alteração do MPF, em indicou-se que, conforme previsão em Portaria, deveria se realizar por ocasião do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração. E, ainda, que eventual descumprimento da referida legislação não é causa de nulidade do lançamento, posto que se trata de exigência de norma infralegal, de observância interna à RFB.

Ainda em sede de preliminar, apontou-se que “o auto de infração deve ser lavrado no local da verificação da falta, o que não significa o estabelecimento do contribuinte ou outro local onde a falta foi praticada, mas sim onde foi constatada”, o que pode ser a própria repartição fiscal. Rejeitou-se, ademais, a exigência de que as autoridades fiscal possuam habilitação profissional de contabilista, já que a competência daqueles deriva da ocupação do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, independentemente do curso de graduação cursado. Afastou-se, também, a alegação de inexatidão no Termo de Encerramento Fiscal, já que a ação fiscal não foi realizada “por amostragem”, mas, apenas, embasou-se em uma vertente (exame dos depósitos bancários) dentre todos os pontos passíveis de investigação; e o uso dos elementos de prova colhidos em relação ao IRPJ, para subsidiar o lançamento das contribuições sociais não encontra óbice legal. Por fim, apontou-se que a Recorrente faz confusão entre o prazo para a conclusão do procedimento fiscal e o prazo de requisição da espontaneidade. O procedimento fiscal foi realizado dentro do prazo contido em instrumento de prorrogação do termo inicialmente previsto e a eventual reaquisição da espontaneidade pelo sujeito passivo, no curso da ação fiscal, é indiferente, pois não há provas do seu aproveitamento para pagamento ou confissão dos créditos tributários constituídos de ofício.

Em relação às questões de mérito, registrou-se, quanto à alegação de inconstitucionalidade da legislação que fundamentou os lançamentos referentes à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, a inexistência de declaração da referida inconstitucionalidade por parte do Poder Judiciário e a impossibilidade de tal exame ser realizado no âmbito do Poder Administrativo. Quanto à aplicação da alíquota zero em relação às referidas Contribuições, apontou-se que o lançamento foi realizado com base em presunção legal de omissão de receitas fundada na falta de escrituração de pagamentos efetuados e de que não havia provas de que os recursos utilizados nas referidas compras se referem à venda de produtos sujeitos à alíquota zero.

Por fim, quanto à multa de ofício qualificada, assinalou-se que o caso tratado nos autos não seria de simples declaração inexata ou de erro no preenchimento da DIPJ, mas de declaração zerada e omissão acintosa das receitas auferidas, evidenciado o caráter doloso da conduta da Recorrente, em consonância com a hipótese de qualificação da penalidade.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores, pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo quando tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45, DOU de 31/12/2004.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/ 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NÃO OCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da Fiscalização, não implicando nulidade do procedimento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

TERMO DE INÍCIO. PERDA DE EFICÁCIA - Rejeita-se a preliminar que suscita a perda de eficácia do Termo de Início 60 dias após o início da ação fiscal em virtude da falta de amparo legal ao argumento.

LOCAL DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

AFRFB. COMPETÊNCIA. O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Órgão vinculado ao Poder Executivo não tem competência legal para apreciar e declarar inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, o que é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Será efetuado lançamento de ofício no caso de omissão de rendimentos tributáveis percebidos pelo contribuinte e omitidos na declaração do imposto de renda.

MULTA QUALIFICADA. A omissão acintosa e reiterada da receita tributável revela o caráter doloso da conduta do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária principal, sujeitando o tributo de incidente sobre essa omissão à penalidade de multa qualificada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

No Recurso Voluntário apresentado (fls. 313/336), a Recorrente, basicamente, repete as alegações contidas na Impugnação, com pequenos acréscimos para se contrapor aos fundamentos da decisão recorrida.

Duas questões, contudo, merecem ser destacadas, por representarem novos argumentos de maior monta. Em relação à alegação de inconstitucionalidade da legislação que embasou o lançamento, suscita os precedentes do Supremo Tribunal Federal que teriam

reconhecido tal vício em relação ao §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e à inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. Já quanto à questão de suas receitas estarem sujeitas à alíquota zero das Contribuições, aponta a Recorrente que a autoridade fiscal teria se valido de dupla presunção: que o valor utilizado para as compras seria decorrente de omissão de receitas e que as receitas omitidas se originariam da venda de produtos não sujeitos à alíquota zero. Apontou, ainda, que apenas pequena parcela de suas receitas estaria excluída do regime monofásico de tributação.

A Recorrente finaliza o seu Recurso alegando suposta parcialidade dos julgadores de primeira instância ao rejeitarem precedentes que favoreciam a Recorrente, mas se valerem de julgados para fundamentar as suas conclusões.

O processo foi, então, distribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 26 de agosto de 2010 (fl. 356), e apresentou o seu Recurso, em 24 de setembro do mesmo ano (fl. 313), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída às fls. 347/349.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Conforme relatado, a Recorrente suscita, desde a Impugnação, uma série de alegações de nulidade do lançamento fiscal. Importa, deste modo, antes de se adentrar ao exame individualizado de cada alegação, invocar a legislação que trata da questão da nulidade no âmbito do procedimento e no processo administrativo fiscal.

Os motivos de nulidade dos atos praticados no processo administrativo fiscal estão apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. *In verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A par disso, tratando-se de lançamento de ofício, é possível, ainda, reconhecer-se a sua nulidade por vício quanto aos procedimentos previstos no art. 142 do CTN (“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”), ou, ainda, quanto à observância dos requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Passemos, pois, ao exame dos pontos suscitados no Recurso Voluntário.

2.1 DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO

Em primeiro lugar, a Recorrente sustenta que o Termo de Início do procedimento fiscal “não menciona qual o objeto da ação fiscal, qual sua abrangência, não fazendo menção à auditoria de qualquer tributo”, o que a teria impedido, ao longo de toda a ação fiscal, de compreender o escopo desta e de atender às demandas da autoridade fiscal.

Às fls. 105/106, vê-se o documento atacado pela Recorrente. Ali, é identificado o número do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) que ampara a fiscalização, juntamente com o código que permitiria à Recorrente, conforme instruções expressas ali apresentadas, “verificar a exatidão das informações contidas neste Termo, assim como acompanhar eventuais prorrogações do Mandado de Procedimento Fiscal no site da RFB”.

Todas as informações relacionadas ao referido procedimento fiscal, portanto, estavam disponíveis à Recorrente e o atendimento às exigências da autoridade fiscal deveria se dar nos limites das intimações recebidas, não fazendo sentido a alegação da Recorrente.

Inexiste no ordenamento legal qualquer disciplinamento quanto ao formato do Termo de Início de um procedimento fiscal. No Decreto nº 70.235, de 1972, apenas há a referência a “ato de ofício”, o qual, obviamente, pode se dar na forma de uma Intimação Fiscal. Não se exige, ademais, que a autoridade fiscal esclareça as razões pelas quais o contribuinte foi selecionado para ser alvo de procedimento fiscal. Tal fato é aspecto interno à Administração Tributária, que sempre pauta a sua seleção por critérios técnicos e impessoais.

De outra parte, o fato de o Termo de Início não indicar os tributos objeto do procedimento fiscal é suprido pela indicação constante do MPF, no qual, como reconhece a própria Recorrente, “consta que o tributo a ser fiscalizado seria o “IRPJ” ”.

Nenhuma nulidade é vislumbrada quanto a tal tópico, portanto.

2.2 DOS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA FISCALIZAÇÃO

Em um segundo argumento, a Recorrente se insurge contra o fato de o Mandado de Procedimento Fiscal não apontar que as Contribuições Sociais estariam incluídas no escopo da ação fiscal.

A matéria foi rebatida com propriedade pela decisão recorrida:

Quanto a ausência de informações a cerca das contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) no MPF de fiscalização, há de se considerar que, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, esta referência é dispensável quando os elementos de prova do lançamento principal (IRPJ) também servem de prova para o lançamento reflexo (PIS, CSLL e COFINS). O que é o caso presente.

Art. 8º - Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

A Recorrente se opõe à referida fundamentação pelo fato de estar embasada em ato infralegal o qual não serviria “para restringir e reduzir em amplitude o direito da Recorrente” e não poderia “em um estado de direito, se superpor à Lei para restringir direitos do contribuinte em face do enorme e inequívoco poder de império do estado”. Em nenhum instante, porém, esclarece qual o direito que estaria sendo violado pela conduta da autoridade fiscal.

Ora, o procedimento de constituição do crédito tributário é inquisitório, de modo que a autoridade fiscal pode, inclusive, lavrar o auto de infração, sem prévia intimação ao sujeito passivo, conforme reconhece a Súmula CARF nº 46. Todas as garantias de ampla defesa e contraditório devem ser asseguradas aos contribuintes, a partir da ciência do lançamento de ofício.

O fato de a Recorrente julgar estar sendo fiscalizada apenas em relação ao IRPJ e de a autoridade fiscal se valer dos mesmos elementos de prova para constituir créditos tributários

relativos a outros tributos não viola qualquer direito do contribuinte, como bem aponta o dispositivo normativo transcrito na decisão recorrida.

Além disso, além de a Portaria do Secretário da Receita Federal ser instrumento válido e em plena vigência, até que seja afastado por decisão judicial ou revogado por ato administrativo, é mero instrumento de disciplina dos procedimentos fiscais. A constituição do crédito tributário relativo às Contribuições Sociais é de competência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) por disposição legal.

Finalmente, o fato de o MPF apontar, inicialmente, apenas o IRPJ como objeto do procedimento fiscal, não constitui tentativa da autoridade administrativa de iludir o fiscalizado, nem limite a competência do AFRFB. A lavratura do Auto de Infração em relação aos demais tributos é mero desdobramento dos trabalhos de fiscalização. Algo, extremamente, natural. Inicia-se o procedimento fiscal em relação a determinado escopo e as provas revelam implicações de amplitude maior do que a prevista. A autoridade fiscal está obrigada, já que a sua atividade é plenamente vinculada à Lei, a efetuar a constituição dos créditos tributários, independentemente do que previsto em instrumentos de controle administrativo.

Rejeita-se, deste modo, mais esta alegação.

2.3 DAS PRORROGAÇÕES DO MPF

A Recorrente alega, também, que não teria sido cientificada das prorrogações de prazo do MPF, conforme determinado pela legislação regente do procedimento fiscal, de modo que julgava que este estava encerrado.

Mais uma vez, cabe transcrever a pertinente análise realizada na decisão recorrida:

No que diz respeito ao vício na ciência das prorrogações do MPF, tenho que estes Mandatos, ao tempo do procedimento de fiscalização, eram regido (*sic*) pela Portaria RFB nº 11.371/2007 (que revogou a Portaria RFB nº 4.066/2007), que assim dispôs no seu artigo 9º:

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

[grifei]

Ocorre que **eventual vício na conduta do MPF - como é o caso da falta de ciência das prorrogações quando do primeiro ato de ofício praticado junto a sujeito passivo - não é capaz de macular de nulidade o lançamento**. Primeiro porque não há previsão legal neste sentido. Seguindo porque a Portaria RFB nº 4.066/07 é uma norma infra legal que apenas regula, internamente, os procedimentos de planejamento e controle das atividades de fiscalização da Receita Federal do Brasil, não tendo o poder de anular a exigência fiscal albergada pelas normas condutoras do lançamento, mormente o Código Tributário Nacional e o Processo Administrativo Fiscal. De efeito,

não sendo verificada qualquer ofensa a estes últimos diplomas legais, não há como prosperar a tese de nulidade suscitada. E é nesse sentido que vem se posicionando os Conselhos de Contribuintes:

PRELIMINAR DE NULIDADE - NORMAS PARA EXECUÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCAIS - MPF. Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade. [Acórdão nº : 107-08.824, de 01/11/2006]

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MPF - AUSÊNCIA DE NULIDADE - O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração. [Acórdão nº 105-16209, de 07/12/2006]

NORMAS PROCESSUAIS.NULIDADE. MPF. O MPF é mero instrumento de controle gerencial interno da SRF, não influenciando na legitimidade do lançamento, ainda mais quando, não há qualquer irregularidade no referido Mandado de Procedimento Fiscal.Preliminar rejeitada. [Acórdão nº 204-01417, de 28/06/2006]

Lembro que a constituição do crédito tributário é um ato administrativo vinculado. Assim, não pode o agente fiscal, em meio ao procedimento, deixar de efetuar o lançamento do crédito devido quando fique patente a insatisfação da obrigação tributária, mesmo que os atos que antecederam ao lançamento estejam em desacordo com os procedimentos de planejamento e controle da atividade fiscal, como é o caso das Portarias *supra* citadas.

De efeito, vez que a irregularidade encontrada diz respeito apenas a normas de planejamento e controle da atividade fiscal, a tese de ofensa aos princípios da legalidade, moralidade, devido processo legal, publicidade, contraditório e ampla defesa não pode ser oponível ao crédito tributário constituído sob o albergue das normas materiais e processuais que norteiam o lançamento.

De fato, como, inclusive, já afirmado, o Mandado de Procedimento Fiscal (assim como o atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal), é mero instrumento de controle administrativo dos atos praticados pelas autoridades fiscal. Eventual descumprimento das regras a ele relativas implicam, exclusivamente, em eventuais medidas administrativas internas à Administração Pública, sem qualquer reflexo em relação ao crédito tributário, já que o poder de investigar e constituir o crédito tributário possui previsão legal.

A atual jurisprudência do CARF é farta e uníssona neste sentido, como ilustram os seguintes julgados:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. MPF.

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade

do lançamento tributário. (Acórdão nº 9101-004.788, de 06 de fevereiro de 2020, Relatora Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:1999

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, tem apenas a função de controle administrativo interno da instituição Receita Federal do Brasil e não tem o condão de modificar a competência privativa do Auditor-Fiscal de efetuar o lançamento de ofício. Meras irregularidades na emissão do MPF não geram nulidade do lançamento. (Acórdão nº 9303-010.841, de 14 de outubro de 2020, Relator Conselheiro José Olmiro Lock Freire)

É importante se destacar, finalmente, que a Recorrente, no curso da ação fiscal, poderia ter ciência de todas as modificações praticadas em relação ao MPF, por meio da consulta efetuada com o código de acesso fornecido com o Termo de Início.

Nenhuma nulidade a ser reconhecida, quanto a esta alegação.

2.4 DO LOCAL DE REALIZAÇÃO DA AUDITORIA

No Recurso Voluntário, há insurgência em relação ao fato de os trabalhos de auditoria fiscal e constituição do crédito tributário terem sido realizados fora do estabelecimento da Recorrente.

Em relação à lavratura do Auto de Infração, a questão é solucionada pela aplicação da Súmula CARF nº 6, de acordo com a qual

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No mesmo sentido, não há qualquer óbice a que os trabalhos de auditoria, em si, sejam realizados fora do estabelecimento do contribuinte. A alegação da Recorrente de que isto a impediu de “acompanhar de perto quaisquer das etapas da auditoria realizada em suas contas” e de que “Isto trouxe, verdadeiramente, sérios prejuízos à Recorrente, por desconhecer totalmente do andamento dos trabalhos de fiscalização, em flagrante desrespeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa” não merece acolhida.

Conforme já esclarecido, o procedimento administrativo é etapa inquisitorial. Não há previsão legal de que os trabalhos devem ser acompanhados pelo contribuinte. A autoridade fiscal realizará o seu trabalho onde lhe for mais conveniente e dará ciência do seu resultado ao sujeito passivo, que se defenderá a acusação formulada, por meio do processo administrativo fiscal, no qual, aí sim, estarão asseguradas as referidas garantias do contraditório e da ampla defesa.

Afirma a Recorrente, ainda, que

Está evidenciado que tal dispositivo ali está para garantir ao contribuinte, objeto da ação fiscal levada a efeito pelo estado, um acompanhamento pormenorizado dos trabalhos de auditoria e um perfeito entendimento dos mesmos, sem os quais defender-se toma-se

tarefa impossível, tal é a dificuldade de ser atingido o princípio constitucional da ampla defesa, pressuposto básico do estado de direito.

A alegação não é procedente. Os documentos de constituição do crédito tributário, que cujo teor o contribuinte é cientificado, ao final do procedimento fiscal, devem conter todos os elementos necessários ao entendimento da acusação fiscal e à defesa da autuada, sob pena de nulidade.

Portanto, não é o local da realização dos trabalhos, mas sim o teor do seu resultado e a possibilidade da apresentação de recursos que assegurará a plena defesa da Recorrente. Eventualmente, no interesse da auditoria fiscal, será necessária a realização de vistorias *in loco* na sede da empresa e/ou em locais diversos relacionadas com os fatos geradores ou com pessoas a ele ligadas. Não há, contudo, um mandamento legal que determine tais verificações.

Rejeito, portanto, a referida preliminar.

2.5 DA NECESSIDADE DE FORMAÇÃO CONTÁBIL

Sustenta a Recorrente, ainda, que haveria nulidade no lançamento de ofício pelo fato de que os auditores responsáveis pela constituição do crédito tributário não possuem formação contábil.

A questão é resolvida, sem a necessidade de maiores fundamentações, com base na Súmula CARF nº 8:

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

2.6 DA INEXATIDÃO DO TERMO DE ENCERRAMENTO

A Recorrente alega que o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal conteria elemento inexatos que impossibilitariam o seu direito de defesa. A suposta inexatidão decorreria da afirmação contida no citado documento de que a ação fiscal teria sido realizada “por amostragem”, já que “**todos**” os documentos apresentadas pela Recorrente teriam sido utilizados para embasar o lançamento. Além disso, o Termo não faria menção aos créditos relativos às contribuições sociais.

Ora, como bem esclarecido na decisão recorrida, a expressão “por amostragem” contida no Termo de Encerramento não se relaciona com a análise de uma amostra dos documentos apresentados no curso da ação fiscal, mas significa que não houve uma análise exaustiva de todos os atos e fatos praticados pela Recorrente que poderiam ensejar a constituição de créditos tributários. Trata-se de uma ressalva em defesa de futuras descobertas de novos fatos que venham a dar margem a novos procedimentos fiscais e novos lançamentos de ofício.

O Termo de Encerramento de fls. 61/62, de outra parte, aponta, os montantes dos créditos tributários constituídos em relação às contribuições sociais. O fato de o primeiro parágrafo aludir apenas ao IRPJ diz respeito à questão, já apontada, de que os mesmos elementos de prova colhidos na investigação relativa a tal tributo ensejou os lançamentos reflexos.

É totalmente descabida a afirmativa da Recorrente de que

Portanto, uma sucessão de equívocos no procedimento fiscal, fez macular de nulidade todo o trabalho e provocou o lançamento tributário indevido, pela inexistência de embasamento técnico contábil, bem como pela falta de amparo jurídico na legislação que regulamenta a matéria.

As “inexatidões” apontadas no Recurso Voluntário, além de inexistentes, sequer se aproximam de qualquer causa de nulidade do lançamento.

A Recorrente aponta que

A própria DRJ não encontrou argumentos para manter a autuação, nos termos em que esta foi feita, pois a Recorrente foi autuada com base no valor de suas compras de mercadorias e não com base em extratos bancários.

Quem parece não entender os fatos é a Recorrente, ou o responsável pela sua defesa, e não por deficiência dos documentos de constituição do crédito tributário ou dos julgadores *a quo*. O que se afirmou na decisão recorrida é que a autoridade fiscal se valeu, para o lançamento de ofício, apenas da omissão de receitas por ausência de registro contábil de compras e que tal constatação decorreu dos extratos bancários da Recorrente. Haveria diversas outras linhas investigativas a serem exploradas, mas que não o foram. Daí a origem da expressão “por amostragem”.

Desta e de todas as alegações da Recorrente, não se vislumbra qualquer nulidade no procedimento fiscal, de modo que voto por rejeitar todas as preliminares contidas no Recurso Voluntário.

3 DA PARCIALIDADE DOS JULGADORES DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Sem formular, explicitamente, uma preliminar em seu Recurso, a Recorrente alega suposta parcialidade dos julgadores responsáveis pela decisão recorrida, o que poderia ensejar a declaração da nulidade desta.

A arguição, contudo, é manifestamente infundada, já que se embasa no fato de as autoridades julgadoras haverem rechaçado o emprego de precedentes que favoreciam as teses da Recorrente, ao passo que teriam se valido de jurisprudência que lhe era contrária.

Ora. O que fizeram os julgadores, no início da decisão recorrida, foi explicitar que os precedentes administrativos e judiciais invocados pela Recorrente não possuíam efeito normativo vinculante, portanto, não estavam obrigada a seguir o entendimento neles manifestado.

O valor dos precedentes não vinculantes, tal qual empregado, em alguns momentos da decisão *a quo*, é servir de reforço de argumentação para os posicionamentos adotados.

Não há qualquer evidência de parcialidade por parte dos julgadores que proferiram a decisão recorrida, que fundamentaram suficiente e adequadamente todas as suas conclusões.

Afasta-se, portanto, a alegação suscitada no Recurso.

4 DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS

Sustenta a Recorrente que as receitas consideradas omitidas no lançamento do IRPJ, com base na presunção legal embasada na ausência de escrituração do pagamento de compras, não poderiam ser consideradas nas bases de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep. Seriam três as razões para tanto.

4.1 DA LIMITAÇÃO À RECEITA BRUTA

Em primeiro lugar, a alegação é que

(...) considerando que o Supremo Tribunal Federal decidiu que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o “faturamento”; considerando que o mesmo Tribunal conceituou esse faturamento como sendo “receita bruta derivada da venda de mercadorias e da prestação de serviços” e **não sendo os valores alegadamente oriundos de receitas omitidas, derivados da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, não há que se falar em lançamento de PIS e COFINS neste caso.**

A tese da Recorrente está relacionada a decisões do Supremo Tribunal Federal (exaradas nos Recursos Extraordinários nº 357.950/RS e 346.084/PR, que consideraram inconstitucional o §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Ora, efetivamente, o Pretório Excelso, nos citados julgamentos, reconheceu a inconstitucionalidade do mencionado dispositivo, o qual veio a ser revogado, por meio da Lei nº 11.941, de 2009. Não obstante, tal decisão não possui qualquer impacto em relação ao lançamento de ofício sob apreciação.

Como relatado, o lançamento referente à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep é reflexo do lançamento relativo ao IRPJ, que se embasou na presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996:

Seção IV

Omissão de Receita

Falta de Escrituração de Pagamentos

Art.40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

A constatação que fundamentou o lançamento, portanto, foi que a Recorrente omitiu as receitas que empregou na realização dos pagamentos não registrados em sua escrituração contábil.

A citada constatação deve ser entendida em conjunto com as disposições do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995 (na redação vigente à época dos fatos geradores):

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária 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-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

Ou seja, a partir das disposições legais, as receitas consideradas omitidas pela Recorrente são entendidas como provenientes da atividade a que ela se dedica, o que é plenamente compatível com o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Ou seja, ao contrário do que alegado, as receitas omitidas são consideradas provenientes da venda de mercadorias. A base de cálculo utilizada se adequa, perfeitamente, ao entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal nas decisões invocadas.

4.2 DA EXCLUSÃO DO ICMS

Em um segundo argumento, a Recorrente suscita a necessidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Trata-se de matéria tratada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que determinou a exclusão em questão, conforme ementa a seguir:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

O referido julgamento se deu em sede repercussão geral, o que atrairia a observância obrigatória pelos órgãos do CARF, por força do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do RI/CARF.

Em alguns julgamentos posteriores realizados no âmbito do CARF (a exemplo do Acórdão n.º 3301-004.416, sessão de julgamento de 22 de março de 2018, Relator Conselheiro José Henrique Mauri), tal obrigatoriedade foi afastada pelo fato de a referida decisão ainda não ser definitiva, posto que pendente o julgamento de Embargos de Declaração (situação que perdura até esta data). Assim, com base no mesmo dispositivo do RI/CARF, dever-se-ia continuar a obedecer ao entendimento do STJ firmado por meio do julgamento do Recurso Especial n.º 1.144.469/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Esta Turma, por meio do Acórdão n.º 1302-002.690 (sessão de julgamento de 16 de março de 2018, Relator Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias), enfrentou a matéria, ocasião em que entendeu que, apesar da ausência do trânsito em julgado, o precedente criado pela decisão do STF deve ter aplicação imediata.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o entendimento do STF, conforme, a título ilustrativo, as decisões proferidas nos AgInt no REsp 1.603.354/SP (Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 20/05/2019, DJe 22/05/2019) e no REsp 1.773.605/PE (Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 08/11/2018, DJe 19/11/2018).

Este Colegiado, porém, a partir do Acórdão n.º 1302-002.908 (sessão de julgamento de 24 de julho de 2018, Relator Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias), reviu o seu posicionamento, em decorrência da ausência de definitividade da decisão do STF, o que, a teor do já citado art. 62, §2º, do Anexo II do RI/CARF, não tornaria obrigatória a sua observância pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como consignado no voto condutor do citado Acórdão desta Turma:

Assim, mesmo que haja um precedente fixado, que vincula os órgãos judicantes, ainda não se sabe ao certo a extensão temporal da decisão do STF, sendo temerário, neste momento, aplicar, de forma precária, aquele precedente em fatos pretéritos.

No mesmo sentido, os Acórdãos n.º 1302-002.977 (sessão de julgamento de 26 de julho de 2018, Relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado) e 1302-004.095 (sessão de julgamento de 11 de novembro de 2019, Relator Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias).

Além disso, no caso sob análise, mesmo admitida a tese da não-inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, o lançamento foi realizado com base em presunção legal de omissão de receitas, a partir de pagamentos de compras não escriturados. Não sendo comprovadas quais as vendas cujas correspondentes receitas foram omitidas, é impossível, igualmente, se apurar se as bases de cálculo adotadas no lançamento incluem o valor do ICMS, se o tributo estadual foi efetivamente declarado e recolhido aos cofres estaduais, e em que montantes.

Deve ser rejeitada, portanto, a referida alegação.

4.3 DAS RECEITAS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS

Finalmente, a Recorrente se irressigna com o fato de que, por ser revendedora atacadista de medicamentos, a maior parte das suas receitas estaria sujeita à alíquota zero em relação à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep. Assim, considera que não caberia a lavratura dos autos de infração relativos às referidas contribuições.

Correndo o risco de ser repetitivo, a questão é solucionada com base nos dispositivos legais e fundamentos já expostos.

As bases de cálculo do lançamento são as receitas consideradas omitidas pela Recorrente, com base nos pagamentos constantes de seus extratos bancários, mas não registrados em sua escrituração contábil. Por disposição legal (art. 24, §1º, da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 528 do RIR/99), “No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado”.

Deste modo, em que pese seja possível que parte das receitas omitidas seja proveniente da venda de produtos sujeitos à alíquota zero das citadas contribuições, o fato de a Recorrente deixar de escriturar as referidas receitas e, inclusive, os pagamentos com elas efetuados, sujeita-a à tributação com base na alíquota mais alta aplicável às receitas das suas atividades. Como se afirma na decisão recorrida:

As compras, que representam receita dos fornecedores da impugnante, estas podem até ter sua tributação de PIS/COFINS reduzidas a zero, mas os pagamentos efetuados pela impugnante não foram comprovados como oriundos da atividade de revenda dos produtos de alíquota zero do PIS/COFINS. A impugnante não demonstrou, em nenhum momento na fiscalização ou na impugnação, que os recursos que “pagaram” as compras não escrituradas foram obtidos através da revenda dos produtos descritos no art. 2º da lei 10.147/2000.

Ao contrário do que alega a Recorrente, não se está fazendo uso indevido de dupla presunção. É a lei que presume que, comprovada a ausência de escrituração de pagamentos, presume-se que os valores a eles correspondentes são fruto de receitas da atividade omitidas pela Recorrente. É a Lei, também, que determina que, não provado que as receitas omitidas se referem a operações sujeitas a alíquotas mais favorecidas, impõe-se a aplicação das alíquotas mais gravosas dentre aquelas previstas para as atividades desempenhadas pela pessoa jurídica. A própria Recorrente admite que parte das receitas de suas atividades não se relaciona à venda de produtos sujeitos à alíquota zero de Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep.

As notas fiscais apresentadas pela Recorrente se referem à aquisição de produtos. O relevante ao caso era a apresentação das notas fiscais relativas às vendas omitidas, de modo a comprovar que existiria produtos sujeitos à tributação diversa da aplicada no lançamento.

Devem ser rejeitadas, portanto, todas as alegações relacionadas com a base de cálculo utilizada.

5 DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Por fim, a Recorrente pretende afastar a qualificação da multa de ofício de 150%. Argumenta que as infrações constatadas pela autoridade fiscal derivam de

(...) falhas nos sistemas contábeis que realizam os cálculos tributários e subsidiavam o preenchimento das referidas declarações. Por pura desorganização do escritório de contabilidade que fora contratado para realizar a escrituração contábil da empresa, documentos fiscais foram extraviados e se perderam com o passar do tempo. Isso ocasionou as divergências relatadas pela fiscalização.

Não houve, por parte da Recorrente e de seus administradores, nenhuma intenção, nenhum ânimo de cometer crime algum, principalmente contra a Fazenda Nacional.

Na decisão recorrida, com bastante pertinência, refuta-se a alegação da Recorrente e se justifica a manutenção da multa de ofício qualificada. Transcrevo excerto, que adoto como minhas próprias razões de decidir:

A aplicação da multa qualificada tem fundamento fático na acentuada diferença entre a receita informada na DIPJ e receita efetivamente recebida, vejamos o relato da Fiscalização:

A justificativa para qualificar e agravar a multa reside no fato do sujeito passivo ter transmitido “Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ” com receitas muito inferiores àquelas efetivamente recebidas, assim como omitido os seus débitos nas Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais(DCTF). Assim, temos um conjunto de condutas cujo objetivo não pode ser outro senão àquelas tendentes a retardar o conhecimento por parte da Autoridade Fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, assim como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Compulsado a DIPJ (fls. 53-61), verifica-se a seguinte divergência entre a receita declarada e a apurada no procedimento fiscal.

Tabela 1 - Relação entre a receita declarada e a receita omitida

PA	Receita Declarada (a)	Receita Omitida (b)	Relação (b/a)
1º trim/2005	0,00	12.981,82	
2º trim/2005	0,00	36.370,32	
3º trim/2005	0,00	116.115,13	
4º trim/2005	0,00	430.650,92	
1º trim/2006	424.146,99	1.043.441,22	2,46
2º trim/2006	426.145,77	1.331.975,11	3,12
3º trim/2006	384.584,64	1.157.138,11	3,00
4º trim/2006	410.455,79	1.540.818,02	3,75

Pelo quadro acima, vê-se que o caso não é de simples declaração inexata, ou de erro no preenchimento na DIPJ, pois no ano calendário de 2005 declarou a receita zerada e em todos os períodos de apuração do ano-calendário 2006 a recorrente omitiu acintosamente 03 (três vezes) a receita auferida. O que revela o caráter doloso da conduta da recorrente no sentido de impedir ou retardar, parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária principal (receita c lucro).

Observa-se, portanto, que não procede a alegação da Recorrente de que as infrações apuradas decorrem de mero equívoco ou de declaração inexata. É fruto da prática de reiterados atos nos quais a efetiva receita auferida é omitida ao Fisco, em compatibilidade com as hipóteses legais de qualificação da multa de ofício.

De outra parte, a Recorrente lança um argumento final no sentido de que, sendo os produtos cuja receita de venda se omitiu sujeitos à alíquota zero para a Cofins e a Contribuição ao PIS/Pasep, a multa de ofício, por ser acessória, seria descabida. Ora, a manutenção do lançamento principal, conforme tópico anterior, faz com que seja exigível a multa de ofício correlata. Neste caso, qualificada, em decorrência das condutas praticadas pela Recorrente.

6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo