



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720701/2019-05
ACÓRDÃO	3201-013.019 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A D COMERCIO DE BEBIDAS E CONDIMENTOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência será indeferido quando prescindível ou desnecessário para a formação da convicção da autoridade julgadora.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. CONDUTA DOLOSA.

A prática reiterada de utilização de créditos da não cumulatividade com base em operações inexistentes caracteriza a conduta dolosa da recorrente e enseja a aplicação da multa qualificada de 150%, cujo percentual deve ser limitado em 100%.

PIS E COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

Nos termos da tese firmada, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. O STF modulou os efeitos da decisão e definiu que é o ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal. O julgado passa a produzir efeitos após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que

proferido o julgamento. Assim, somente os contribuintes que haviam ajuizado ação ou protocolado pedido administrativo antes de 15/03/2017 têm direito à restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente antes dessa data.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria relativa à responsabilidade do sócio, por não ter havido impugnação na primeira instância, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O contribuinte em epígrafe apresentou **recurso voluntário** em face do acórdão da DRJ05. A DRJ julgou improcedente a impugnação contra os autos de infração lavrados para o PIS e Cofins do regime não cumulativo dos períodos do ano de 2016. Aproveita-se do relatório da referida decisão:

Trata o presente processo de Autos de Infração que formalizam crédito tributário constituído pelos lançamentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$ 4.404.952,89 (quatro milhões, quatrocentos e quatro mil, novecentos e cinquenta e dois reais e oitenta e nove centavos), e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep, no

valor de R\$956.338,42 (novecentos e cinquenta e seis mil, trezentos e trinta e oito reais e quarenta e dois centavos), com multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros de mora).

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal dos Autos de Infração da Cofins e do PIS (fls. 532 e 543, respectivamente), foi apurada a infração a seguir, aos dispositivos legais mencionados:

(...)

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 344/370), em procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte em epígrafe, amparado pelo TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF n.º 08.1.65.00-2018-00903-0, relativamente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, todos referentes ao Ano-Calendário 2016, foram realizadas análises de escrituração e documentação contábil e fiscal do contribuinte, relativamente ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, conforme declarações EFD – Contribuições, relativas aos meses de JAN a DEZ/16, tempestivamente apresentadas pela empresa, e foram constatadas ocorrências de irregularidades que motivaram o lançamento de ofício para constituição e exigência do crédito tributário, conforme relatado nos tópicos a seguir:

I - DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A empresa examinada possui natureza jurídica - 230-5 Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, e Código da Atividade Econômica (CNAE): 4635-4-99 Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.

A fiscalizada, em 2016, tributa o lucro e apura o IRPJ e a CSLL pela forma do lucro real trimestral, e a contribuição para o Pis e a Cofins pela sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Na composição do SPED – PIS/COFINS, o Bloco C é responsável por armazenar as informações sobre documentos fiscais como: Nota Fiscal, Nota Fiscal Avulsa, Nota Fiscal de Produtor, NF-e, NFC-ee CF-e SAT. Na EFD-Contribuições apresentada pelo fiscalizado – nos registro C 170 foram encontradas relacionadas Notas Fiscais de entrada no total de R\$ 76.306.482,66, incluindo devoluções de venda, no entanto, verificou-se muitas notas fiscais registradas sem a identificação da “Chave de Acesso” da NFe, que é um número de 44 dígitos e é calculada de acordo com o manual de integração do contribuinte (disponibilizado no portal da NF-e).

Assim, em 17/12/18 foi expedido TERMO n.º 02, REITERANDO SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES anteriormente solicitadas no Termo n.º 01 e amostragem de Notas Fiscais de entrada, extraídas do EFD – Contribuições – bloco C 170.

(...)

Em 06/06/19, ainda sem a obtenção das cópias das referidas Notas Fiscais, foi expedido TERMO n.º 08, solicitando COMPROVANTES DE PAGAMENTOS das referidas Notas Fiscais selecionadas por amostragem, sendo que a ciência ocorreu em 06/06/19, via dossiê de atendimento.

Em 24/06/19, a empresa, através de seu representante, novamente alegando dificuldades (abaixo reproduzido) apresentou nova solicitação de prorrogação de prazo, que foi devidamente concedida através do TERMO n.º 09 – em que foi concedido prazo IMPRORROGÁVEL até 24/07/19, para apresentação de todos os documentos solicitado no decorrer da ação fiscal e não apresentados até aquela data;

(...)

Desta forma, pode-se verificar que com a finalidade de evitar a alegação de cerceamento de defesa, diversas prorrogações de prazo foram concedidas no decorrer da ação fiscal, para apresentação de Notas Fiscais, comprovantes de pagamentos e dados que comprovassem a existência destas operações de aquisição (NF solicitadas desde 17/12/18), porém a fiscalizada nada apresentou relativamente ao aproveitamento de créditos de PIS E COFINS declarados nas EFDs - Contribuições de JAN a DEZ/16, relativamente a estas Notas Fiscais sem a completa identificação (sem chave de acesso), que permitisse a consulta pública no site do portal da nota fiscal eletrônica, e a partir da consulta a possibilidade de verificação de todos os dados das referidas NFe.

Por esta razão, em 24/10/19, foi expedido TERMO N.º 15 -TERMO DE CIÊNCIA E CONSTATAÇÃO, ficando o contribuinte CIENTIFICADO da ampliação do TDPF em referência para o exame do IRPJ, CSLL e IRRF – AC 2016, e ciência das irregularidades PRELIMINARMENTE apuradas até a referida data, sendo INTIMADO a apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, DOCUMENTOS HÁBEIS QUE COMPROVEM A EXISTÊNCIA DESTAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO – AC 2016, que se não comprovada motivaria lavraturas de Autos de Infração – AC 2016, com a aplicação das penalidades legais vigentes. A ciência ocorreu no mesmo dia, em 24/10/19, via dossiê de atendimento.

Em 01/11/19, mais uma vez solicitou prorrogação de mais 30 dias, e assim foi expedido o TERMO N.º 16 - CONCESSÃO DE PRAZO, em que foi concedido 05 DIAS IMPRORROGÁVEIS.

(...)

Desta forma, fica constatada a total falta de comprovação da existência da operação de “AQUISIÇÃO De BENS PARA REVENDA”, no total de R\$ 57.926.370,50, relativamente as Notas Fiscais registradas sem chave de acesso, declaradas pelo fiscalizado na EFD-Contribuições - bloco C170 (a título de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS), bem como na Escrituração Contábil Digital – AC 2016 - conta 510- “MERCADORIAS PARA REVENDA”, tendo seus pagamentos contabilizados na conta 5 – “CAIXA” (igualmente NÃO

COMPROVADOS) e assim, falta de comprovação de parcela da base de cálculo do aproveitamento de créditos nas apurações do PIS e da COFINS não cumulativos, como adiante será relatado.

(...)

Do exame dos argumentos e documentos apresentados, primeiramente, rejeita-se a alegação de que esses documentos estariam extraviados ou deteriorados, haja vista que, nessa hipótese, os contribuintes devem - para de alguma forma se garantirem perante o Fisco - proceder de forma específica, de modo a dar publicidade a esses eventos, como dispõe o Regulamento do IR/1999 sobre o tema, à época das ocorrências, em seu artigo 264 (transcreve);

O fiscalizado nada apresentou que comprovasse que tivesse tomado qualquer das providências exigidas no art. 264 do RIR/1999, o que permite, à Fiscalização, desconsiderar os argumentos, pois não logram justificar a falta de apresentação de documentos que representariam fatos registrados na contabilidade (transcreve jurisprudência administrativa).

Da mesma forma, a fiscalizada não apresentou quaisquer outros documentos que pudessem comprovar a aquisição declarada, nem comprovantes de transporte das mercadorias, nem do pagamento a ela relativos. Não houve qualquer comprovação do recebimento ou ingresso dos produtos no estabelecimento do contribuinte.

Se a comprovação é possível e o contribuinte não o faz, é lícito concluir que a operação não ocorreu de fato, tendo sido registrada unicamente com o objetivo de majorar o aproveitamento de créditos de PIS E COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, e assim, revelando a intenção de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

(...)

Por infração aos arts. 3º e 4º da Lei nº. 10.637/02 e art. 1º e 3º da Lei nº. 10.833/03 referente ao uso de créditos indevidos na apuração das contribuições Pis/Pasep e Cofins, e diante da total falta de comprovação da existência da operação de “AQUISIÇÃO De BENS PARA REVENDA” relativamente as Notas Fiscais registradas sem chave de acesso e sem qualquer tipo de apresentação de documentos que pudessem comprovar a existência destas operações, a fiscalização elaborou a PLANILHA 01 anexa – “DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DE CRÉDITO”, que identifica os créditos da não-cumulatividade composto por todas as Notas Fiscais glosadas, as quais foram consolidados mês a mês e que serão totalmente desconsideradas no aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS.

Assim, do total de aproveitamento de créditos considerados com base de cálculo total de R\$ 76.243.351,99 conforme declarado no EFD-CONTRIBUIÇÕES, serão glosadas as bases de cálculo mensais abaixo discriminadas cuja soma foi extraída da referida PLANILHA N.º 01, havendo GLOSA TOTAL no AC 2016 de R\$ 57.959.906,89:

(...)

Fundamentado em vasta doutrina e referenciando julgamentos do próprio Tribunal, todos os votos vencedores contemplam o indicativo, a definição, de que o ICMS pago, o ICMS a recolher, é o que não deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não ter a natureza de receita, de faturamento.

Estes valores a serem glosados, farão parte de nova reconstituição, conforme demonstrado na PLANILHA N.º 02 anexa, que demonstra o valor do PIS E COFINS a recolher apurado por esta fiscalização:

(...)

A legislação estabelece que será realizado lançamento de ofício decorrente de glosa de créditos, quando constatado que o sujeito passivo constituiu créditos do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS em desacordo com os preceitos legais a ainda estabelece referido lançamento no caso do contribuinte ter feito declaração inexata, que contenha ou omita elementos que impliquem redução do imposto a pagar, ou quando não fizer ou fizer com inexatidão o pagamento do imposto devido (RIR/2018, art.902, II e III).

Na apuração de insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS NÃO CUMULATIVOS, foram observados por esta fiscalização os valores declarados em DCTFS, onde constam declarados PIS E COFINS A RECOLHER, apurados a partir das apurações mensais constantes da EFD-contribuições, sem as glosas ora efetuadas. Fazem parte integrante do presente Termo, PLANILHA n.º 01 que demonstra de forma individualizada as Notas Fiscais relativas aos créditos glosados (declaradas no BLOCOS C –Registros C170 das EFDs - Contribuições mensais e que foram aproveitados na apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos efetuada pelo fiscalizado), informando que as contribuições lançadas correspondem à parcela de créditos cujos valores não foram devidamente comprovados pela empresa, sendo que após reconstituição de nova apuração do PIS e da COFINS, estas glosas dão origem às diferenças de PIS e COFINS a recolher, que não estão declarados em DCTF ou tampouco recolhidas, conforme bases de cálculo demonstradas em anexo ao presente Termo.

(...)

Foi aplicada a multa qualificada, uma vez que se considerou que a conduta do fiscalizado ao apresentar sua Escrituração Contábil Digital – ECD – AC 2016 e ECF - AC 2016, com inclusão de operações sem qualquer possibilidade de comprovação, ou seja, operações inexistentes, demonstraria a intenção de impedir a autoridade fazendária de tomar conhecimento dos valores efetivamente devidos relativamente ao IRPJ E CSLL devidos, caracterizando assim a sonegação fiscal.

A conduta praticada pela empresa se enquadra perfeitamente na hipótese de qualificação da multa de ofício.

Tais situações caracterizam a prática de sonegação e fraude conforme as definições dos incisos I e II, do art. 71, e art. 72 da Lei nº 4.502/64.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 150 % está prevista no § 1º e inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 (transcreve);

Cumpre enfatizar que a prática de atos e negócios jurídicos com única ou principal finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto/contribuição devida, como no presente caso, está abarcada no conceito de sonegação e fraude, na forma da legislação a supramencionada, sendo por isso hipótese de incidência da qualificação da multa de ofício.

Fica, portanto, plenamente caracterizada O INTUITO DE FRAUDE e a conseqüente SONEGAÇÃO FISCAL, com apresentação de falsas informações nas declarações - ECD – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL, SPED – CONTRIBUIÇÕES, ECF- Escrituração Fiscal Digital, relativamente ao AC 2016, atos estes que comprovam a intenção de eximir-se do pagamento de tributos e contribuições, e quaisquer adicionais devidos por lei, razão pela qual será aplicada a multa estipulada no inciso I, §1.º do Art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

VIII – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA O Sr. SEIKO KOMESU, CPF 969.897.348-68, sócio titular responsável e administrador da pessoa jurídica praticou ilegalidades com objetivo de se evadir ao pagamento de contribuições incidentes sobre as operações da fiscalizada.

A conduta de seu administrador fez com que a fiscalizada deixasse de apurar IRPJ E CSLL a recolher, durante o ano calendário de 2016, conforme examinado por esta fiscalização, mesmo tendo auferido receitas na ordem de R\$ 85 milhões.

Ao agir desse modo o Sr. SEIKO KOMESU afrontou princípios básicos que regem a administração das sociedades, como o previsto no art. 1.011 do Código Civil: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”, enquadrando-se, desse modo, no que prevê o art. 1.016 do mesmo diploma legal, bem como, nos art. 124, inciso I e art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (transcreve).

(...)

A sonegação dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil está cabalmente tipificada como crime contra a ordem tributária, a teor da Lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1.990, publicada no D.O.U. 28.12.1990 (antes encontrados na Lei nº 4.729, de 14.07.1965, publicada no D.O.U de 19.07.1965) que define o crime de sonegação fiscal, razão pela qual foi formulada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, em cumprimento do disposto na Portaria RFB nº 1750, de 12 de NOVEMBRO de 2018.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação. Segue-se com referência no relatório da decisão da DRJ:

1 – Auto de Infração

– os autos de infração não devem subsistir, no entanto, se mantidos, devem ser recalculados;

2 - Tributação do PIS e da COFINS, Conceito de Receita e Faturamento, Exclusão do ICMS da Base de Cálculo

– as contribuições sociais do PIS e da COFINS encontram seu fundamento de validade na Carta Magna, especificamente no artigo 195, inciso I, alínea "b", que permitiu, a partir da Emenda Constitucional nº 20/1998, que fossem instituídas contribuições para o financiamento da seguridade social, mediante a exação junto às empresas com a incidência sobre a receita ou o faturamento;

– a partir da Emenda Constitucional nº 20/98, permitiu-se que as contribuições sociais incidissem, além do faturamento, cuja aplicação foi limitada aos valores pertinentes à venda de mercadorias e serviços, segundo as atividades desenvolvidas pela empresa (conforme entendimento pacificado pelo STF), também sobre as receitas auferidas pelas empresas, alcançando assim diversas outras receitas, não mais restrito ao faturamento;

– a discussão que surgiu do novo texto constitucional, é qual seria o efetivo conceito de receita, de modo a identificar, a partir da Carta Magna, os limites para a exação das contribuições sociais, sendo notório que a interpretação amparar-se-á no estrito cumprimento do princípio constitucional da legalidade, de modo a vedar a exigência do tributo sem o devido fundamento legal originário;

– a dúvida de interpretação nasce a partir do momento em que o legislador, amparado pelo dispositivo constitucional, instituiu o regime não cumulativo do PIS e da COFINS para a tributação das receitas das empresas, trazendo, porém, uma conceituação dúbia acerca do critério quantitativo da hipótese de incidência, que levou a União a adotar uma interpretação abrangente do conceito de receita, além do quanto permitido pela Carta Magna;

– inconstitucionalmente, a adoção de um conceito amplo pela União, motivou-a a incluir na base de cálculo destes tributos, o ICMS integrante do faturamento das empresas, apenas em razão da responsabilidade tributária atribuída às empresas pelo Estado, muito embora não constitui-se uma efetiva receita das empresas afrontando, com isso, o princípio constitucional da capacidade contributiva;

– evidente que não obstante a extensão promovida a partir da autorização da tributação das receitas pela Emenda Constitucional nº 20/98, a interpretação do conceito de receita não constituiu uma "carta branca" a motivar a tributação de qualquer valor ingresso, de modo a permitir a utilização de todo e qualquer registro contábil para saciar a sede de exação do Estado (transcreve doutrina acerca do Princípio da Capacidade Contributiva e sobre o conceito de receita);

– sob a ótica correta da definição contida na Carta Magna, constata-se que não integra o patrimônio do indivíduo os valores cobrados pertinentes ao ICMS, haja vista que tal tributo, embora possa representar um ingresso financeiro, apenas o é pelo cumprimento de obrigações do contribuinte junto às Fazendas do Estado, revelando, na realidade, um ingresso transitório de recursos não patrimoniais, decorrente de um mero ônus fiscal;

(...)

– diante do reconhecimento da referida inconstitucionalidade, deverá ser afastada, de plano, a tributação do PIS e da COFINS sobre os valores pertinentes ao ICMS, recalculando-se o Auto de Infração, assegurando-se em favor da defendente o devido abatimento.

2 - MULTA PUNITIVA

Não merece sorte a multa aplicada ao caso vertente. A multa punitiva tem como natureza jurídica o caráter eminente de sanção (punitiva), que tem por finalidade punir o contribuinte pelo atraso ao pagamento (a impugnante prossegue discorrendo sobre a aplicação do princípio constitucional da proporcionalidade às sanções tributárias, cita doutrina, transcreve jurisprudência judicial e administrativa) e questiona a aplicação do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 sobre a totalidade da contribuição apurada, vide fls. 549 AI-PIS e fls. 538 do AI-COFINS.

Conclui que a multa é necessária para coibir a inexecução da obrigação tributária substancial como o é para coibir a fraude, mas é inadequada quando a sua grandeza, no sentido de que não atinge a finalidade perseguida, destruindo o bem do qual o fruto é desejado, e, portanto, deve ser reduzido o percentual da multa constante nos Autos de Infração para limitar em 20% ou outro percentual que não entender confiscatório, e, como pedido subsidiário, como mera argumentação, que se limite em 100%, no máximo, ao valor do tributo ou da contribuição, determinando sejam refeitos os Autos de Infração com o recálculo.

3 - DO PEDIDO

Por todo o exposto requer (i) o conhecimento da presente defesa e ela seja dado provimento, declarando insubsistente o(s) auto(s) de infração, no sentido de se reconhecer exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS-COFINS e atribuir o percentual mínimo de 20% a título de multa punitiva, ou, no mais das vezes, até a limitação entendida pelo C. STF, determinando seja refeito o(s) autos com a exclusão das citadas impugnações, recalculando-se a atribuindo novos valores, intimando-se para nova impugnação/defesa Requer, ainda, (ii) que lhe seja deferida a produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, facultando-se à Fazenda Pública também a nomeação, para os efeitos de comprovar pericialmente fatos e circunstâncias para o deslinde do presente caso, bem assim provas testemunhais.

Conforme determina a Constituição Federal que (iii) a decisão a ser prolatada enfrente todas as questões discutidas na presente defesa, devidamente fundamentadas, sob pena de nulidade.

Não houve impugnação da pessoa física SEIKO KOMESU.

A DRJ julgou improcedente a autuação. A ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia feito em desacordo com a legislação pertinente.

PROVA TESTEMUNHAL.

A prova testemunhal não está prevista na legislação que regulamenta o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2016

EXCLUSÃO DE BASE DE CÁLCULO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

Ante a falta de previsão legal ou de decisão judicial definitiva vinculante para a administração tributária, é descabida a exclusão do ICMS ou de outros tributos incidentes sobre o faturamento/receita bruta na apuração das bases de cálculo da Cofins (regime não-cumulativo).

GLOSA DE CRÉDITOS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA INEXISTENTES

A tributação correspondeu aos valores dos créditos aproveitados indevidamente e glosados em face da inexistência das supostas operações que lhes teriam gerado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO EM LEGISLAÇÃO. ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EXCLUSÃO OU REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá ser duplicado.

A alegação de que a multa é confiscatória e viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em normas às quais o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

(...)

A ementa para o PIS tem igual teor.

Foi dada ciência da decisão para a empresa em 01/03/2021 e para o responsável solidário em 28/05/2021. Foram apresentados recursos em 25/03/2021 e 10/06/2021, respectivamente.

A interessada foi cientificada da decisão e apresentou recurso voluntário. Reforça e confirma o questionamento já apresentado na manifestação de inconformidade.

Destaque-se que, em preliminar, trata do estado de exceção que era vivido no país:

Se o trabalho presencial estava suspenso, como de fato até hoje continua suspenso, claro, levando-se em consideração as diversas fases no Estado de São Paulo - vermelha, laranja, amarela, etc. -, atualmente encontramos-nos na fase vermelha e em estado emergencial, destarte, **impossível providenciar a documentação física solicitada pelo Fisco.**

Entende a recorrente, que seu direito de ampla defesa e do contraditório amplo foi cerceado, pois, não foi oportunizada nova chance para que a mesma apresentasse o grande número de documentos físicos solicitados pela fiscalização. Tal situação pode ser constatada da análise dos TERMOS Nº 17 e Nº 20, este último expedido na situação pandêmica e sem fundamentação plausível da Fiscalização.

(...)

Ainda que não tenha tido fundamentação para a sequencia da ação fiscal com a lavratura do auto de infração, a D. Relatora, sustenta no seu voto constante do acórdão recorrido, a presunção da operação para o fim de majorar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, vide.

(...)

Dessa forma, como questão preliminar, **deve ser anulada a decisão de primeira instância administrativa, oportunizando à recorrente o direito de carrear aos autos os documentos que foram solicitados durante à ação fiscal.**

No mais, reafirma o questionamento a partir dos títulos seguintes (mantida a numeração original):

- 2.2.1 - Tributação do PIS e da COFINS, Conceito de Receita e Faturamento, Exclusão do ICMS da Base de Cálculo.
- 2.2.2 - Multa Punitiva
- 2.2.3 - Responsabilidade Solidária do Representante Legal

Requer:

Por todo o exposto requer, como preliminar, a anulação da decisão de primeira instância administrativa, oportunizando à recorrente o direito de carrear aos autos os documentos que foram solicitados durante à ação fiscal.

Se passada a preliminar, no mérito requer (i) o conhecimento do presente recurso e a ele seja dado provimento, declarando insubsistente o(s) auto(s) de infração, no sentido de se reconhecer exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS-COFINS e atribuir o percentual mínimo de 20% a título de multa punitiva, ou, no mais das vezes, até a limitação entendida pelo C. STF, determinando seja refeito o(s) autos com a exclusão das citadas impugnações, recalculando-se a atribuindo novos valores, intimando-se para nova impugnação/defesa.

Requer, ainda, (ii) que lhe seja deferida a produção de prova pericial, com indicação de assistente técnico, facultando-se à Fazenda Pública também a nomeação, para os efeitos de comprovar pericialmente fatos e circunstâncias para o deslinde do presente caso, bem assim provas testemunhais.

No recurso da pessoa física qualificada na autuação como responsável solidários são questionados os mesmos pontos do recurso da empresa. É acrescido um item com o questionamento da responsabilidade solidária do representante legal, a saber:

Não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio ora recorrente, uma vez que existe a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário.

Não há que se falar em encerramento parcial do TDPF com a lavratura dos auto(s) de infração, uma vez que com a propositura da defesa administrativa/impugnação, instaura-se a fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, nos termos do artigo 14 do Decreto n. 70.235/72. Ademais, a propositura do recurso voluntário, tem dentre outros efeitos, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (suspende a eficácia da decisão recorrida) até decisão final administrativa.

Some-se a isso o enunciado da súmula vinculante nº 24 do STF, "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

Dessa forma, enquanto não ocorrer o lançamento definitivo, não há que se falar em responsabilidade solidária do sócio, ora recorrente, sequer o envio de representação criminal para fins penais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, relator.

Segue-se diretamente para a análise, inclusive do conhecimento do litígio e da preliminar suscitada.

1 DO LITÍGIO E DAS PARTES

O Recurso Voluntário interposto pela empresa atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Porém, não deve ser conhecida da matéria contestada no recurso voluntário interposto pelo sócio, Sr. Seiko Komesu.

Primeiro, observa-se que não houve apresentação de impugnação pelo sócio pessoa física. A impugnação constante dos autos foi apresentada em nome da empresa, ainda que assinada pelo sócio. A DRJ assim registrou em sua decisão:

Ressalte-se que o Sr. Seiko Komesu, CPF nº 969.897.348-68, não impugnou a responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado que lhe foi atribuída. Dessa forma, trata-se de matéria não impugnada.

Na impugnação da empresa, a responsabilidade solidária não foi abordada.

Em recurso voluntário, não cabe conhecer de matéria nova questionada, sobre a qual o recurso não foi instaurado. Veja-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

(Processo: 13629.720195/2011-33; Acórdão: 9101-005.300; sessão: 12/01/2021; 1ª Turma da CSRF).

Em outro processo da própria interessada também já foi apreciada a questão, pelo que se transcreve a ementa e trecho do voto:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2016

(...)

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Com a apresentação da impugnação pelo contribuinte é que instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, momento no qual o contribuinte deve aduzir todas suas razões de defesa, conforme dispõe os artigos 14 e 16, do Decreto nº 70.235/1972. Havendo inovações nas matérias apresentadas em sede recursal, mas não alegadas em sede de primeira instância, pela defesa, não há que se admitir o Recurso Voluntário apresentado, sob pena de supressão de instância, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, deve ser reconhecida a preclusão consumativa, com o não conhecimento do respectivo Recurso.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. MÉRITO NÃO FOI DISCUTIDO PELO CONTRIBUINTE.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

(...)

Voto

(...)

Aliás, é isso que dispõe a recente Súmula CARF n. 162 de observância obrigatória por este Conselho:

Súmula CARF nº 162.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Considerando que não foram impugnadas desde o início do contencioso administrativo, sendo, portanto, incontroversas, o crédito tributário correspondente fica mantido em definitivo.

Ademais, em relação à alegação quanto ao afastamento da responsabilidade solidária atribuída ao sócio, percebe-se que, do cotejo analítico das razões deduzidas em primeira e segunda instâncias, parece evidente a inovação recursal, não merecendo, por esta razão, ser o pleito da recorrente apreciado por este Conselho, uma vez que também não se trata de fato novo ou matéria de ordem

pública. Em primeira instância, apenas o contribuinte apresentou impugnação, abordando como único assunto a ilegitimidade da multa, e apenas em segunda instância o responsável solidário apresentou Recurso Voluntário questionando a solidariedade.

Nesses pontos não conheço o recurso, portanto.

(Processo: 10314.720703/2019-96; Acórdão 1401-007.396; Data da Sessão: 20/02/2025; 1ª Turma, 4ª Câmara; 1ª Seção do Carf)

Dessa forma, não deve ser conhecido o recurso com relação à responsabilidade solidária.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

Sobre a nulidade, primeiro é necessário apontar que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) trata de hipóteses de nulidade:

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.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O termo de constatação fiscal explica de modo minudente todo o procedimento. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de tributos ou, ainda, reduz saldos de créditos das contribuições passíveis de dedução. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Porém, não é obrigatória a verificação extensiva de toda a contabilidade e todos os itens da apuração do contribuinte.

Todos os elementos acima foram descritos no termo de verificação fiscal. A fundamentação legal das contribuições constou da autuação. No termo de verificação fiscal é descrito o procedimento realizado.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. A impugnação tempestiva instaura a fase litigiosa do procedimento e ali poderiam ser carreados aos autos todos os documentos que serviriam para provar o que alega o contribuinte. Não há que se falar em

cerceamento do direito de defesa ou do contraditório. A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva a origem e os motivos da lavratura, descrevendo os documentos utilizados, com o atendimento de todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como o da legalidade. Cabe observar, ainda, que os autos de infração foram regularmente cientificados ao sujeito passivo, tendo sido concedido prazo para apresentação da impugnação. A epidemia da Covid-19 não pode servir de justificativa para não cumprimento das obrigações fiscais, até pela fiscalização ter se iniciado antes. Os prazos foram devidamente alargados para a defesa em cumprimento de determinação na legislação. Veja-se apenas um trecho do termo fiscal (das fls. 344 e seguintes):

13. Assim, em 17/12/18 foi expedido TERMO n.º 02, REITERANDO SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES anteriormente solicitadas no Termo n.º 01 e amostragem de Notas Fiscais de entrada, extraídas do EFD – Contribuições – bloco C 170;

14. A ciência do referido Termo ocorreu em 19/12/18, via Dossiê de atendimento, e em 28/12/19 o contribuinte juntou as informações solicitadas, mas nenhuma Nota fiscal foi apresentada;

15. Em 14/01/19, foi reiterada referida solicitação, através do TERMO N.º 03, cientificado nesta mesma data, via dossiê de atendimento;

16. Em 28/01/19 a empresa, através de seu representante, apresentou solicitação de prorrogação de 30 dias de prazo (com a alegação abaixo reproduzida), que foi concedida através do TERMO n.º 04 - CONCESSÃO DE PRAZO, datado de 31/01/19 e cientificado, via dossiê de atendimento, nesta mesma data;

EM VIRTUDE DE HÁ TEMPOS ATRÁS O NOSSO SETOR DE ARQUIVO SOFRER AVARIAS EM RAZÃO DE FORTES CHUVAS, MUITOS DOCUMENTOS SE DETERIORARAM E TAMBÉM O PESSOAL QUE CUIDAVAM DOS DOCUMENTOS FISCAIS JÁ NÃO PERTENCEM MAIS AO QUADRO DE FUNCIONÁRIOS.
POR ESTAS RAZÕES ESTAVAMOS TENDO DIFICULDADES DE LOCALIZAR AS NOTAS FISCAIS SOLICITADAS.
ESTAMOS SOLICITANDO CÓPIA DA VIA FIXA AOS FORNECEDORES.
SOLICITAMOS UMA PRORROGAÇÃO DE MAIS 30 (TRINTA) DIAS PARA TENTARMOS ATENDER O PEDIDO.

(...)

18. Em 25/03/19, não havendo nenhuma apresentação de documentos, foi reiterada referida solicitação – através do TERMO n.º 05;

19. Em 12/04/19, apresentou nova solicitação de prorrogação de prazo, com a informação abaixo reproduzida, que foi concedida através do TERMO n.º 06, de 02/05/19

(...)

21. Em 06/06/19, ainda sem a obtenção das cópias de referidas Notas Fiscais, foi expedido TERMO n.º 08, solicitando COMPROVANTES DE PAGAMENTOS das referidas Notas Fiscais selecionadas por amostragem, sendo que a ciência ocorreu em 06/06/19, via dossiê de atendimento;

22. Em 24/06/19, a empresa, através de seu representante, novamente alegando dificuldades (abaixo reproduzido) apresentou nova solicitação de prorrogação de prazo, que foi devidamente concedida através do TERMO n.º 09 - onde foi concedido prazo IMPRORROGÁVEL até 24/07/19, para apresentação de todos os documentos solicitado no decorrer da ação fiscal e não apresentados até aquela data;

(...)

O acima é pequeno trecho das inúmeras intimações e pedidos de prorrogação de prazo. Assim, não houve nulidade no procedimento. Tampouco verifica-se cerceamento ao direito de defesa.

A empresa se insurge também contra a decisão da DRJ. Aduz:

Ainda que não tenha tido fundamentação para a sequencia da ação fiscal com a lavratura do auto de infração, a D. Relatora, sustenta no seu voto constante do acórdão recorrido, a presunção da operação para o fim de majorar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, reduzindo indevidamente o PIS e a COFINS a recolher, vide.

(...)

Como aduzido alhures, ao Fisco cabe trazer a motivação concreta e não ficar no campo da suposição ou achismo, o que acarreta o cercear da defesa.

Dessa forma, como questão preliminar, **deve ser anulada a decisão de primeira instância administrativa, oportunizando à recorrente o direito de carrear aos autos os documentos que foram solicitados durante à ação fiscal.**

Os vícios apontados não implicavam nulidade do trabalho fiscal e não trouxeram prejuízo à defesa. Além do farto tempo oferecido no trabalho fiscal, a recorrente teve o tempo necessário até o julgamento para trazer aos autos a prova que alegava, acompanhado pela devida justificativa para o atraso. O trabalho fiscal teve como referência o informado nos sistemas eletrônicos de notas fiscais, bem como no declarado pelo próprio contribuinte.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo.

PIS - LANÇAMENTO - Para infirmar o valor lançado, incumbe ao impugnante provar os fatos extintivos ou modificativos do direito do autor, juntando os documentos que façam prova do fato alegado. **Recurso negado.**

(Segundo Conselho de Contribuintes; Data da Sessão: 07/12/1999; Recurso 202-11.700).

.....

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

(...)

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

É de se prosseguir para a análise de mérito.

3 DA BASE DE CÁLCULO, RECEITA E INCLUSÃO DO ICMS

A recorrente pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo pelas razões indicadas no relatório, concluindo que:

Assim, é patente o reconhecimento da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, motivo pelo qual necessário que seja afastada a incidência dessas contribuições sobre os valores pertinentes a cobrança do ICMS, de modo a limitar a tributação aos contornos constitucionais de conceituação de 'receita'.

Dessa forma, diante do reconhecimento da referida inconstitucionalidade, deverá ser afastada, de plano, a tributação do PIS e da COFINS sobre os valores pertinentes ao ICMS, recalculando-se o Auto de Infração, assegurando-se em favor da recorrente o devido abatimento.

A DRJ apreciou a questão:

Resta, pois, bastante claro que a autuação se restringiu à glosa de créditos usados indevidamente na apuração das contribuições PIS/Pasep e Cofins, diante da total falta de comprovação da existência das operações de "AQUISIÇÃO De BENS PARA REVENDA" relativamente as Notas Fiscais registradas sem "chave de acesso" e sem qualquer tipo de apresentação de documentos que pudessem comprovar a efetividade destas operações.

Quanto à arguida inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, vê-se que a pretensão da contribuinte está calcada basicamente na tese de que o ICMS não poderia estar compreendido no conceito de faturamento/receita bruta, por se tratar de ônus que é imposto à contribuinte, e que posteriormente é transferido ao Estado. Trata-se de uma construção doutrinária, que é contrária à legislação infraconstitucional vigente, mas que ganha força com a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), na qual entendeu-se que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins. Ao finalizar o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral reconhecida, os ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

(...)

Ou seja, quanto ao entendimento esposado pelo Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, finalizado em 15/03/2017, deve-se

observar que, nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, as decisões do STF desfavoráveis à Fazenda Nacional, sob o rito de repercussão geral, só vinculam em caráter amplo e definitivo a Receita Federal no tocante à constituição e cobrança de créditos tributários, bem como nas decisões sobre as matérias julgadas, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que até a presente data não ocorreu.

Ressalte-se que, no caso do PIS/COFINS não cumulativo, o art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998, prevê que estas contribuições são calculadas com base no faturamento (regime cumulativo), e seu art. 3º dispõe que o faturamento compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 1977, que por sua vez traz expressamente em seu § 5º que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes. Ou seja, a legislação em vigor prevê que os tributos incidentes sobre as receitas de vendas/serviços integram o faturamento/receita bruta para efeito de apuração das bases de cálculo do PIS/COFINS.

Diante de todo o exposto, não cabe proceder à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS/COFINS lançados de ofício, pois a legislação de regência prevê que os tributos sobre as receitas de vendas/serviços compõem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, bem como porque a impugnante não tem decisão judicial transitada em julgado que lhe seja favorável nesta matéria.

A fiscalização resultou na glosa de créditos do regime não cumulativo. De resto, foram considerados os valores apurados a partir da EFD-Contribuições e DCTF. Veja-se:

10. Extraímos do ambiente SPED, via RECEITANET BX, os dados referentes à EFD - CONTRIBUIÇÕES mensais de JAN a DEZ/16, originais, entregues mensalmente nos períodos de 11/03/2016 a 10/02/2017, Escrituração Contábil Digital – ECD original, entregue em 27/05/2017, Escrituração Contábil Fiscal – ECF original, entregue em 30/06/2017, NFE emitidas pelo fiscalizado e NFE de terceiros tendo o fiscalizado como participante, todos referente ao período de AC 2016;

(...)

Fazem parte integrante do presente Termo, PLANILHA n.º 01 que demonstra de forma individualizada as Notas Fiscais relativas aos créditos glosados (declaradas no BLOCOS C – Registros C170 das EFDs - Contribuições mensais e que foram aproveitados na apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos efetuada pelo fiscalizado), informando que as contribuições lançadas correspondem à parcela de créditos cujos **valores** não foram devidamente comprovados pela empresa, sendo que após reconstituição de nova apuração do PIS e da COFINS, estas glosas dão origem às diferenças de PIS e COFINS a recolher, **que não estão declaradas em DCTF ou tampouco recolhidas**, conforme bases de cálculo demonstradas em anexo ao presente Termo de Constatação Fiscal.

As infrações se referem a indicação de créditos da não cumulatividade inexistente. Dessa forma, aumentaram as contribuições a pagar. A base de cálculo resultou nos valores devidos. Os valores já declarados em DCTF foram descontados.

Pois bem, o tema 69 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento sobre a matéria. No julgamento do RE 574.706/PR, em 15 de março de 2017, o Plenário do STF fixou a seguinte tese:

“O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.”

A controvérsia girava em torno da definição do que se entende por faturamento ou receita bruta, bases de cálculo das contribuições sociais previstas nos arts. 195, I, “b”, da Constituição e art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. O Fisco sustentava que o ICMS, ainda que repassado ao Estado, integraria o preço da mercadoria e, portanto, deveria compor a base de cálculo das contribuições. O contribuinte, por sua vez, defendia que o imposto é mero ingresso transitório nos cofres da empresa, não se confundindo com receita própria, pois é destinado ao erário estadual. O STF, por maioria, acolheu a tese dos contribuintes.

Após a fixação da tese, iniciou-se intensa discussão acerca de seus efeitos temporais e da definição do valor do ICMS a ser excluído (se o destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido). Em 13 de maio de 2021, o STF julgou os embargos de declaração opostos pela União, ocasião em que modulou os efeitos da decisão e esclareceu o alcance da tese.

O Supremo decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão de modo que produzisse efeitos a partir de 15 de março de 2017, data do julgamento do mérito do RE 574.706, resguardando, contudo, as ações judiciais e os processos administrativos protocolados até essa data. Assim, somente os contribuintes que haviam ajuizado ação ou protocolado pedido administrativo antes de 15/03/2017 têm direito à restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente antes dessa data.

O STF também pacificou a questão sobre qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo: definiu-se que é o ICMS destacado na nota fiscal, e não o efetivamente recolhido. Isso porque o valor destacado representa o montante que compõe o preço da operação e evidencia a parcela do preço pertencente ao Estado.

Dito isto, no presente caso, as receitas não foram o objeto da autuação. Tampouco créditos escriturados com referência no ICMS. A autuação teve tema específico. Trata-se do ano-calendário 2016, anterior a produção de efeitos determinada na modulação. Dessa forma, não se vislumbra como a autuação poderia ser usada em substituição a ação de cobrança, ou pleito de restituição de ICMS. Uma vez que não é matéria dos autos, não cabe aqui, para o período em questão, determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo, o que equivaleria a compensação de um eventual crédito.

Pelo exposto, deve ser negado provimento nesse ponto.

4 DO CRÉDITO E MULTA QUALIFICADA

Não há propriamente questionamento sobre a base de cálculo. Os créditos não foram confirmados, o que resultou em valores devedores maiores dos que os declarados, o que foi objeto do lançamento. As receitas são as mesmas já declaradas pela empresa.

Parece importante pontuar que a auditoria fiscal consultou a EFD-Contribuições e o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) para confirmação. Tal sistemática foi um avanço natural na modernização do sistema e informatização, com a substituição dos livros em papel. Representa uma iniciativa integrada das esferas governamentais. A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do projeto SPED. Assim, é plenamente possível a confirmação das notas fiscais e informações nos sistemas disponíveis, até porque, deve haver correspondência, e conseqüentemente, coerência entre informações (vendedor e comprador, por exemplo).

Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Veja-se a seguinte ementa esclarecedora do Carf:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2001 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

O Princípio da Verdade Material não pode ser aplicado à míngua das provas competentes para constituir juridicamente o fato jurídico afirmado pela Recorrente. (...).

(Acórdão: 1801-001.180; processo: 10120.902897/2008-61; sessão: 02/10/2012; 1a. Turma Especial da 1a. Sessão de Julgamento do Carf).

Nesse ponto, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

Acertadamente a autoridade fiscal rejeitou a alegação de que os documentos comprobatórios requeridos estariam extraviados ou deteriorados haja vista a obrigatoriedade de a pessoa jurídica conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (caput do art. 264 do RIR/1999), assim como em face da ausência de comprovação no sentido de que a contribuinte tivesse adotado qualquer das providências previstas no § 1º do mencionado dispositivo legal, o que permite se desconsiderar os argumentos, pois

não logram justificar a falta de apresentação de documentos que representariam fatos registrados na contabilidade.

Portanto, a Contribuição para o PIS e a Cofins lançadas por meio dos Autos de Infração em análise correspondem aos percentuais destas contribuições (respectivamente 1,65% e 7,60%), aplicados sobre os valores das notas fiscais de aquisição de bens para a revenda, utilizados como créditos na apuração mensal destas contribuições realizada pela contribuinte, os quais foram glosados pela Fiscalização em virtude da não comprovação da efetividade das operações descritas nas mencionadas notas fiscais. Ou seja, trata-se de operações de compra inexistentes e que, por conseguinte, não poderiam gerar créditos, motivando assim a glosa destes.

Resta, pois, bastante claro que a autuação se restringiu à glosa de créditos usados indevidamente na apuração das contribuições PIS/Pasep e Cofins, diante da total falta de comprovação da existência das operações de “AQUISIÇÃO De BENS PARA REVENDA” relativamente as Notas Fiscais registradas sem “chave de acesso” e sem qualquer tipo de apresentação de documentos que pudessem comprovar a efetividade destas operações.

O questionamento sobre a multa de 150% se concentra em princípios constitucionais. Não caberia ao Carf afastar lei vigente ao limitá-la em função dessas alegações, como dispõe a Súmula nº 2 do Carf: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Ademais, no caso, o contribuinte claramente e continuamente inseria notas fiscais de entrada inexistentes, buscando fraudar o Fisco. Resta caracterizado o dolo, pelo que foi bem aplicado o agravamento da multa.

A multa de 150% foi lançada ancorada no seguinte dispositivo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito

passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(gn).

A redação do parágrafo 1º foi alterada em 2023 para:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(gn).

A despeito dos aspectos acima indicados, **é de se prover a redução da multa ao percentual de 100%**. É aplicável a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(gn).

Reduzido o percentual para 100% em caso de agravamento, deve ser aplicada a penalidade menos severa da Lei 14.689/2023.

5 DILIGÊNCIA OU PERÍCIA

Em função do acima, o lançamento foi pontual e deixou claro o objeto da autuação.

A solicitação de perícia não é substituta da produção de prova que deveria ter feito a empresa e não fez. Ainda mais em caso como o presente, em que teve toda a oportunidade para a devida comprovação.

Nesse passo, importante dizer que o julgador não está obrigado a deferir diligências caso encontre nos autos elementos suficientes para o seu livre convencimento, pois assim preceitua o artigo 18 do Decreto n.º 70.235/1972, vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Conforme se observa da letra da lei, é claro que as diligências ou perícias serão deferidas quando entender necessárias. Sobre o tema, vejamos a jurisprudência da Turma:

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA A SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. NÃO CONFIGURADA PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.

A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo indeferir perícias quando entendê-las prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa.

(Processo nº 13609.000067/2006-41, Acórdão nº 3201-011.811, sessão: 16/04/2024, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

No caso, mostra-se desnecessário o retorno dos autos.

• **CONCLUSÃO.**

Em função do acima, voto por não conhecer da matéria relativa à responsabilidade do sócio, por não ter havido impugnação na primeira instância, e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Enk de Aguiar