



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10315.720956/2019-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.360 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 04 de junho de 2024
Recorrente CAMARATI CAMARÕES MARINHOS ARACATI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Raimundo Pires de Santana Filho, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário apurado no regime de lucro real no valor de R\$152.934,57 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente ao ano-calendário de 2007, e-fls. 4080-4097:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL**INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL [...]**

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
03/03/2014	1.838,66	75,00 [...]
Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
30/06/2014	8.287,10	75,00 [...]
Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	59.562,78	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95.

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-67.023, de 31.03.2020, fls. 4149-4163:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PRELIMINARES AFASTADAS.

No Processo Administrativo Fiscal Federal, ressalvadas as exceções previstas, o momento intransferível de apresentação de provas, especialmente as documentais, é junto com a impugnação, precluso o direito de fazê-lo em outro momento. Nos termos da lei regente, não cabe pedido genérico de perícia. Para tal, exige-se a prévia formulação de quesitos e indicação expressa do nome, endereço e qualificação do perito indicado, sem o que se considera como não realizado o pedido. No caso não se vislumbra evidência de cerceamento à ampla defesa. O contraditório e a ampla defesa foram plenamente garantidos. O auto de infração lavrado obedeceu aos termos da legislação regente, foi devidamente cientificado ao contribuinte, com todos os anexos pertinentes, possibilitando que conhecesse com suficiente clareza o conteúdo da acusação fiscal. O teor da impugnação o corrobora. Esta instância julgadora administrativo carece de competência para apreciar arguição de suposta inconstitucionalidade de norma inserida em Emendas Constitucionais vigentes. Afastadas todas as preliminares arguidas.

DESCABIDA A ARGÜIÇÃO DE DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA FISCAL E DE SUPOSTA NULIDADE DAS BASES DE CÁLCULO TRIMESTRAIS CONSIDERADAS.

Estão equivocadas as premissas apresentadas para as arguições postas. As bases de cálculo trimestrais apuradas levaram em conta precisamente as informações prestadas pela contribuinte, ora impugnante, no curso da investigação, especialmente

as constantes na pretendida “ECF AC 2014 retificadora” apresentada à autoridade fiscal, que embora incapaz de produzir efeitos jurídicos como se retificadora fosse, foi considerada para fins de comparação com os dados informados nas DCTF apresentadas. Com tais procedimentos típicos de auditoria é que se puderam identificar notas fiscais que não foram escrituradas, o que foi admitido pela investigada, cujos valores não compuseram o valor de receitas tributáveis que havia sido formalmente escriturado e/ou declarado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Notificada em 08.04.2021, fls. 4169, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 04.05.2021, fls. 4171-, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3. DAS RAZÕES RECURSAIS:

Em princípio, cumpre salientar a ausência de quaisquer efeitos práticos, tampouco danosos, ao Fisco Federal no que concerne à Escrituração Contábil Fiscal (ECF) enviada originariamente pela recorrente em 30 de setembro de 2015 (ano-base 2014). Ademais, conforme declarado pelo auditor fiscal responsável pela autuação, mesmo tendo incorrido no equívoco de declarar na referida ECF a suposta opção pelo regime de tributação de lucro presumido, a recorrente não realizou o recolhimento de IRPJ e CSLL no ano-base 2014.

Em realidade, dados os envios originários, as retificações e as ratificações de ECFs e de Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) relacionados ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014, resta claro que, em momento algum, a Camarati aderira, de modo efetivo, ao regime de tributação do lucro presumido, tampouco deixara de reverter à arrecadação tributária federal os valores atinentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Nesse azo, a ECF que informou a infrutífera opção pelo regime de tributação na modalidade de lucro presumido, remetida em 30/09/2015, não foi corrigida tão logo detectada pela assessoria contábil e fiscal da recorrente, mediante alteração para lucro real, por força da impossibilidade momentânea completa de promovê-la.

Cumpre ressaltar que o sistema da Receita Federal do Brasil (RFB) não permite a mudança imediata do regime de tributação optado erroneamente pelo contribuinte, condicionando tal correção ao cancelamento prévio da(s) declaração(ões) anterior(es) correlata(s) – este a cargo exclusivo da RFB e, por conseguinte, independente de qualquer ato comissivo ou omissivo dos sujeitos passivos de obrigações tributárias federais.

Por seu turno, conforme aduzido pelo Fisco, constatou-se a ausência de escrituração de R\$38.290,00 (trinta e oito mil, duzentos e noventa reais), sobressaindo-se o registro de receita escriturada de ordem de R\$7.202.142,50 (sete milhões, duzentos e dois mil, cento e quarenta e dois reais e cinquenta centavos). Dito isto, deflui-se uma falta de registro escritural fiscal de apenas 0,53% (zero vírgula cinquenta e três por cento) do faturamento anual da recorrente. Explica-se:

A) PRELIMINARES DE NULIDADE – LANÇAMENTO E CERCEAMENTO DE DEFESA – DESCONSIDERAÇÃO DA ESCRITA FISCAL:

O respeitável auditor fiscal que lavrou o Auto de Infração não elaborou um demonstrativo de cálculo de forma a dar o correto conhecimento da imputação feita à Camarati, ora recorrente, e, por conseguinte, impossibilitando o exercício do direito de defesa. Desta feita, as omissões impedem a defesa cabível, ofendendo manifestamente o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal. [...]

Vislumbra-se, portanto, que o demonstrativo de débitos apurados foi entregue, mas elaborado de tal forma que impossibilita a recorrente de exercer de forma eficaz o seu direito de defesa, tornando irremediavelmente nulo o Auto de Infração vergastado.

Nessa toada, requer que estes ilustres acolham as súplicas da recorrente, de modo a declarar insubsistente o Auto de Infração, e, por conseguinte, desconstituir o lançamento oficial.

Outrossim, o agente do Fisco Federal considerou também as retificações e ratificações de ECFs e DCTFs da recorrente, intitulado como receita tudo o quanto reputou possível. [...]

Consoante o que fora demonstrado anteriormente, no período correspondente, a recorrente não omitiu receitas e, tampouco, obteve lucro que lastreasse a incidência de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL sobre as rubricas apontadas.

Nesse sentido, as bases de cálculos consideradas pelo agente fiscal são nulas de pleno direito, tendo em vista que, além de glosar lançamentos contábeis da recorrente ao seu exclusivo e restrito critério, o auditor fiscal indicou exações relacionadas a lucros inexistentes no período referente.

B) INCIDÊNCIA DE PIS, COFINS E CSLL. DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS DA UNIÃO – INCONSTITUCIONALIDADE – DESCONSTITUIÇÃO – ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS – DESTINAÇÃO:

Conforme o disposto nos arts. 195, inciso I, alíneas “b” e “c” e 239 da Constituição Federal, observa-se que o PIS, COFINS, CSLL e CPMF, contribuições arrecadadas e administradas pela RFB, devem ser destinadas integralmente à Seguridade Social, às ações e serviços de saúde ou ao Programa de Seguro-Desemprego e do Abono previsto no §3º do art. 239 supramencionado.

Todavia, apesar da evidente intenção do constituinte em garantir que as verbas arrecadadas por tais tributos, sejam empregadas no financiamento de ações de caráter social, a Emenda Constitucional nº 27, de 22 de março de 2000, acrescentando o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), houve por bem desvincular 20% (vinte por cento) das receitas de tais contribuições no período de 2000 aa 2003, prorrogado até 2007 por força da edição da Emenda Constitucional nº 42/2003.

Cumpre ressaltar que a desvinculação dos impostos já está prevista no art. 167 da Constituição Federal. Neste ponto, portanto, a emenda supramencionada não fez qualquer alteração no sistema tributário brasileiro. Porém, no que tange às contribuições sociais, a recorrente entende que a desvinculação de receita, ao invés de propiciar ao Governo Federal a livre utilização de 20% (vinte por cento) dos valores arrecadados a título desses tributos, findou por torná-los indevidos até o limite do referido percentual.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 27/2000, postergada posteriormente pela Emenda Constitucional nº 42/2003, é totalmente inconstitucional. Mesmo na hipótese, *ad argumentandum tantum*, das emendas serem constitucionais, a previsão nelas contidas não é suficiente para garantir ao Poder Executivo uma maior soma de recursos desvinculados, por ter transformado 20% (vinte por cento) da arrecadação das contribuições em novo imposto, ou, se preferir, em novo tributo, cuja exigibilidade

dependeria do disciplinamento de outros elementos previstos em lei, conforme demonstrado alhures.

A desvinculação autorizada pelas emendas constitucionais em tablado retirou das contribuições a garantia de que o produto de suas arrecadações seria aplicado nos fins para os quais foram instituídas, subtraindo-lhes característica intrínseca e transformando a parcela de 20% (vinte por cento), que está sendo utilizada para qualquer fim, em verdadeiro imposto.

Frente tal situação, reconhecendo inexigíveis os 20% (vinte por cento) dos valores pagos e desvinculados a título de contribuições sociais devidas à Secretaria da Receita Federal, a recorrente socorrer-se-á ao Poder Judiciário com vistas a desconstituir as CDAs correlatas aos débitos fiscais até o limite do percentual destacado.

Como é sabido, o ADCT pode ser alterado por meio de Emenda à Constituição. Contudo, resta saber se as EC n.ºs 27/2000 e 42/2003, que lhe acrescentaram um artigo, estão sujeitas ao controle de constitucionalidade. Explica-se: Há tempos já se sustenta a possibilidade de normas constitucionais revelarem-se inconstitucionais. No presente caso, por sua vez, cumpre analisar como se daria o controle de constitucionalidade das normas veiculadas pelas emendas supramencionadas.

Conforme pacífica jurisprudência do egrégio Supremo Tribunal de Federal (STF), a constitucionalidade de emenda constitucional pode ser impugnada de duas maneiras, a saber: antes de sua promulgação, ou seja, ainda em fase de tramitação legislativa quando há um projeto de emenda constitucional tendente a abolir uma das cláusulas pétreas (art. 60, §4º), por meio de mandado de segurança impetrado por parlamentar, que dispõe do direito subjetivo público de ver elaborado pelo Poder Legislativo atos compatíveis com o Texto Constitucional; ou, depois de sua promulgação, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn).

Tal hipótese, que pode ensejar decisão da Corte Constitucional Brasileira, não exclui uma declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, a ser realizada por qualquer juiz, tal como a presente pretensão. Portanto, tendo em vista a jurisprudência consolidada acerca de que as Emendas Constitucionais n.ºs 27/2000 e 42/2003 podem ser objeto de controle de constitucionalidade concentrado, já que ocorreram as suas promulgações, não seria estranho, também, poder formular tal questionamento, como o do caso em tela, por meio da via difusa.

Sob outro viés, a destinação do produto da arrecadação dos tributos é preocupação constante dos operadores do Direito Tributário. Os estudos desta temática têm progredido, passando da visão que afirmava ser a destinação irrelevante para definir a espécie tributária (art. 4º, inciso II do CTN), até a do reconhecimento de que a destinação é elemento essencial para a identificação de uma contribuição no atual Sistema Constitucional brasileiro.

Já na ótica dos financistas, nos tributos (aqui incluídas as contribuições para fins de análise) a destinação está ligada à vocação da existência, conforme sua instituição vise atender a distintos tipos de despesa. O produto da arrecadação dos impostos é utilizado para atender as despesas gerais, o das taxas visa custear despesas específicas, enquanto o das contribuições objetiva atender a despesas de determinados grupos ou setores.

No que tange à correlação entre a exigência tributária e a despesa para qual os respectivos recursos serão carreados, podem ser identificados dois perfis possíveis que cercam o tema. Em alguns tributos, a destinação não integra o próprio objeto; a

destinação da receita oriunda da arrecadação da exação é definida por uma segunda previsão normativa. Neste caso, a destinação tem caráter extrínseco à figura.

Em outros tributos, a destinação faz parte do próprio objeto que encontra sua razão de ser num dispêndio a ser feito em determinado sentido. Isto levou, por exemplo, Pontes de Miranda a desenvolver a lição de que, na esfera dos tributos, há hipóteses de destinação compulsória e destinação não compulsória das receitas obtidas.

O mencionado doutrinador ensina que “essa distinção conceptual entre destinação compulsória e destinação não-compulsória ou administrativa é assaz relevante. A taxa tem destinação intrínseca; o imposto pode tê-la compulsória, ou não, mas a destinação dele é sempre extrínseca.

Tal lição é particularmente esclarecedora, pois traz luz para a circunstância de que, nos impostos, não há vinculação a nenhum tipo de despesa; aliás, esta vinculação é expressamente proibida pela CF/88 (art. 167, inciso IV). Desse modo, a receita oriunda da arrecadação dos impostos, segundo Pontes de Miranda, forma um todo “indiviso” e, portanto, a designação da despesa à qual a receita será destinada depende de um segundo juízo emitido pelo legislador que irá escolher em quais finalidades e destinações será aplicado.

Por outro lado, os tributos que possuem destinação intrínseca trazem em si mesmos o direcionamento a ser seguido na aplicação das receitas obtidas. Tanto é assim, que a proibição constante no art. 167, inciso IV da Constituição Federal se refere apenas a impostos e não a outras espécies de tributos.

Com efeito, a teor do art. 148 da CF/88, os empréstimos compulsórios só se justificam desde que seja para atender a despesas extraordinárias ou no caso de investimento público; duas hipóteses de destinação do produto de arrecadação que integra a própria figura exacional. Por outro lado, nos termos do art. 154 da CF/88, a exigência de impostos extraordinários dá-se em função de dispêndios excepcionais gerados pelo evento guerra ou sua iminência, tanto é que devem ser suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Por fim, as contribuições, consoante o disposto no art. 149 da CF/88, somente existem em função de determinada finalidade que lhes dá fundamento e legitimidade (de categorias profissionais ou econômicas, sociais ou intervenção do domínio econômico). [...]

Existir uma vinculação intrínseca prevista na Constituição Federal, nobres julgadores, tem, pois, o relevante efeito de predeterminar a amplitude da disciplina jurídica subsequente, fixando balizas para as disposições infralegais. Como consequência, a disciplina da arrecadação e da aplicação das receitas públicas não se esgota nas normas constitucionais, desdobrando-se em outros planos. [...]

Portanto, neste tema é preciso ter em conta sempre três normas que devem estar em sintonia: a constitucional, a instituidora da exação e a orçamentária. Entre elas deve existir, necessariamente, sintonia e congruência de modo que o resultado final (aplicação da receita) não contrarie o modelo constitucional (por atingir finalidade não admitida).

Ocorre que a vinculação intrínseca que resulta da Constituição não apresenta um único grau de especificidade; ao revés, o exame das normas da CF/88 demonstra existirem distintos graus de detalhamento adotados pelo Constituinte a gerar diferentes amplitudes da lei instituidora do tributo e da lei orçamentária na parte que diz respeito à exação.

De fato, quanto maior for a especificação feita pela Constituição Federal, menor será a gama de opções entregues ao legislador ordinário (tributário e orçamentário).

Noutro diapasão, sem pretender abranger todas as possibilidades contidas na Constituição Federal, é possível identificar na Carta de 1988, três graus diferentes de amplitude na indicação das despesas às quais devem ser destinados os recursos arrecadados, naquilo que pode ser denominado de grau de especificidade da vinculação intrínseca que cerca determinados tributos. [...]

As diferentes maneiras do Poder Constituinte regular as contribuições e a destinação a ser dada aos respectivos recursos implicam diferentes margens de liberdade para o legislador [...].

Neste último caso, nobres Julgadores, a liberdade do legislador se limita à decisão sobre instituir ou não a figura, pois, se o fizer, a destinação deverá ser, necessariamente, para a finalidade constitucional determinada. [...]

Vale ressaltar que, apesar da individualização da finalidade feita pela Constituição Federal, há ainda uma etapa final de concretização em que os recursos oriundos da arrecadação das contribuições serão efetivamente alocados para itens de despesa. Esta etapa final é função precípua do orçamento, mas também pode estar prevista na Constituição Federal como se verifica, por exemplo, no art. 167, inciso XI que veda a “utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Diante do exposto, vislumbra-se que o simples fato de haver uma vinculação interna, os recursos resultantes da arrecadação da contribuição devem ser destinados às finalidades pertinentes. Todavia, o grau de especificidade adotado pela CF/88 altera a nitidez dos limites assegurados ao legislador ordinário. Isto é, quanto maior o grau de especificidade, mais nítido é o limite que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário. Para fins de ilustração, quando a CF/88 determina que os recursos de certa contribuição sejam despendidos no pagamento de benefícios previdenciários, eles não podem ser gastos em despesas ligadas ao meio ambiente.

Ou seja, a previsão constitucional impede a aplicação em outras finalidades que não aquelas pertinentes à contribuição, o que torna inconstitucionais quaisquer regras que impliquem destinações não autorizadas. Quando a constituição prevê uma finalidade, exclui as demais. Impõe, portanto, um limite de caráter externo no sentido de que nenhuma despesa a não ser as pertinentes ao desenho constitucional daquele contribuição pode ser atendida com os respectivos recursos. [...]

Cumprir frisar que a imperatividade da Constituição Federal também se expressa neste campo, assumindo um duplo significado: positivo no sentido de que os recursos oriundos da contribuição devem ir para aquele determinado tipo de finalidade; e negativo no sentido de que os recursos não podem ir para outro tipo de finalidade.

Tal constatação traduz uma consequência importante, qual seja, estarem em contrariedade com a Constituição as normas que impeçam que os recursos de contribuição sejam destinados às finalidades constitucionalmente qualificadas e aquelas que autorizem retirar recursos oriundos da arrecadação da contribuição e alocá-los às finalidades constitucionais, para destiná-los a outras finalidades, tal como fez as Emendas Constitucionais n.ºs 27/2000 e 42/2003.

Já no que tange à inconstitucionalidade das Emendas Constitucionais n.ºs 27/2000 e 42/2003, conforme entendimento já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), as contribuições sociais se diferenciam das demais espécies tributárias, especialmente dos impostos, por serem exações finalisticamente afetadas. São,

portanto, arrecadadas para beneficiar, direta ou indiretamente, um grupo ou categoria econômica específica.

Como dito anteriormente, apesar desse entendimento já ser pacífico junto a mais alta corte de justiça brasileira, o Congresso Nacional, manipulado pelo Poder Executivo Federal, aprovou a EC n.º 27/2000, prorrogando-a, posteriormente, por meio da EC n.º 42/2003, para outorgar-lhe competência para desvincular 20% (vinte por cento) da receita da arrecadação das contribuições sociais. [...]

De fato, frise-se que as contribuições se confundem, às vezes, com as taxas e com os impostos. Entretanto, existem diferenças básicas entre elas e as outras duas espécies tributárias, pois, enquanto os impostos são tributos que têm por fato gerador uma situação que ocorre independentemente da atuação do Estado, as contribuições têm finalidades determinadas pela Constituição Federal, relacionadas às necessidades de determinados grupos ou categorias sociais ou econômicas os quais o contribuinte pertence.

Nesse azo, se as contribuições sociais se caracterizam pela finalidade de custear, na sua integridade, as necessidades de um grupo ou categoria específica de contribuintes, pode-se afirmar que entre os anos de 2000 a 2007, 20% (vinte por cento) dos valores arrecadados a título de contribuições sociais perderam ou perderão essa característica, não podendo ser, portanto, exigida dos contribuintes, pelo menos na qualidade de contribuições sociais.

Desse modo, a recorrente entende que o fato da desvinculação das receitas ter sido autorizada por emenda constitucional NÃO é suficiente para validar a cobrança, uma vez que, no caso em tela, a própria Emenda Constitucional autorizadora da desvinculação dos tributos é INCONSTITUCIONAL, por ter tentado manter no ordenamento jurídico, na condição de contribuição social, exações que deixaram de possuir as características básicas dessa espécie tributária, terminando por ferir o disposto no art. 60, §4º da Constituição Federal, que proíbe até mesmo a proposição de emenda que pretenda abolir as cláusulas pétreas da Carta Magna, tais como a forma federativa do Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes, bem como os direitos e garantias individuais.

Notem-se, nobres Conselheiros, quando o legislador constituinte vedou a destinação dos impostos à despesas específicas, mantendo-se neste regime de destinação os valores arrecadados a título de contribuições sociais, tinha por propósito legar somente a esta segunda espécie tributária, que não é dividida com os outros entes da federação, a particularidade de ser vinculada a uma finalidade constitucionalmente prevista, sendo absurdo admitir que o Congresso Nacional, no uso de sua competência para reformar a Constituição, possa burlar tal dispositivo, atribuindo à União poder para cobrar como contribuição exação que não se caracteriza como tal.

Frisem-se, ainda, as previsões contidas nos arts. 165, §5º e 167, inciso IX, ambos da Constituição Federal, os quais reconhecem e fortalecem a impossibilidade da desvinculação das receitas das contribuições sociais da União Federal. [...]

Admitindo-se como válida, porque autorizada por Emenda Constitucional, uma “contribuição” ou uma “parcela de uma contribuição” que tem as características essenciais de imposto, deve-se então admitir a possibilidade do constituinte reformador, de forma inversa, substituir todos os impostos por contribuições, enfraquecendo dessa forma o poder dos Estados, Municípios e Distrito Federal, já que à União será possível deixar de repassar-lhes qualquer parcela da receita arrecadada.

Outrossim, admitindo-se como válida, porque autorizada por Emenda Constitucional, uma “contribuição” ou uma “parcela de uma contribuição” que tem as

características essenciais de imposto, deve-se então admitir a possibilidade do constituinte reformador, de forma inversa, substituir todos os impostos por contribuições, enfraquecendo dessa forma o poder dos Estados, Municípios e Distrito Federal, já que à União será possível deixar de repassar-lhes qualquer parcela da receita arrecadada.

E sendo permitido desvincular a receita das contribuições ou vincular a dos Impostos, porque não instituir contribuições sem obediência ao princípio da anterioridade do exercício financeiro da cobrança? Mais, ainda, porque não suspender, indefinidamente, todas as garantias que a Constituição outorgou ao cidadão contribuinte?

De fato, permitir ao legislativo a criação de tributos diferentes, em sua essência, dos que foram originalmente instituídos, ou, o que é pior, permitir àquele Poder instituir como se fosse um determinado tributo, exação que não possui o arquétipo do tributo implantado pelo constituinte originário, significa dar-lhe poder para comandar isoladamente o Estado, abolindo-se, ou pelo menos enfraquecendo-se dessa forma, as cláusulas pétreas relativas a forma federativa, a separação de poderes e as garantias do contribuinte e os direitos sociais.

Mas não somente no Executivo haverá interferência do Legislativo, caso se constitucionalize a modificação da essência dos tributos, conforme previsão contida nas Emendas Constitucionais nºs 27/2000 e 42/2003. Tal interferência também ocorrerá junto ao Judiciário, uma vez que, emendas aprovadas com o teor das ora guerreadas configuram-se, individualmente, numa forma de driblar as decisões jurídicas anteriormente proferidas, no sentido, já antes comentado, das contribuições deverem ser finalisticamente afetadas e os impostos não.

Por fim, no que tange à inconstitucionalidade de previsões semelhantes à contida nas emendas em tablado, ressalte-se que o limite ao poder reformador da Constituição não diz respeito à eliminação dessa cláusula através das Emendas, mas a possibilidade, a tendência de eliminação. Portanto, se com a vigência da emenda não foi eliminado, mas é possível eliminar-se, ou até mesmo enfraquecer-se qualquer um desses primados, então a norma deve ser excluída do ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto aos tributos pagos na vigência da Emenda Constitucional, devem ser considerados indevidos e restituídos aos contribuintes, a exemplo de 20% (vinte por cento) das contribuições sociais recolhidas entre 2000 e 2007, com exceção do salário-educação, já que a receita dele decorrente não fora repassada para fins diversos. [...]

Ora, nobres Conselheiros, se o pressuposto especial de validade do pagamento de uma contribuição é a sua vinculação a uma destinação específica, ela somente pode ser considerada uma entrada de receita pública quando efetivamente destinada ao fim constitucional e legalmente definido. Assim sendo, o desvio da destinação, autorizado pelas emendas informadas, levou-a a condição resolutória de pagamento com o conseqüente surgimento do direito subjetiva da recorrente de não proceder ao recolhimento, ou já tendo este se efetivado, à restituição ou compensação do que tenha sido paga a esse título.

Se uma contribuição é criada sem a finalidade que a Constituição Federal lhe determina ou se esta finalidade é desvirtuada por qualquer forma, a afronta ao perfil constitucional da exação a contamina mortalmente, uma vez que nessa espécie tributária a destinação, frise-se novamente, é requisito fundamental à sua caracterização.

Ademais, o desvio da receita de sua destinação constitucional levou à descaracterização do tributo exigido, vez que, se não se tornou parte da receita do

orçamento autônomo ou da destinação específica, passou a caracterizar-se como cobrança de imposto destinado ao orçamento geral, ocorrendo, na prática, a supressão do regime jurídico dos impostos com a total quebra da segurança jurídica. [...]

A publicação das Emendas Constitucionais em tablado, desvinculando 20% (vinte por cento) da arrecadação das contribuições sociais da sua destinação, transformou tais parcelas das contribuições arrecadadas em impostos, a serem cobrados sobre base de cálculo própria de contribuições sociais e de outros impostos previstos na Constituição, sem o cumprimento das exigências previstas no art. 154, inciso I e no art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Outrossim, ainda que veiculada por Emenda Constitucional, e considerando-se a hipótese de não ser entendida pela inconstitucionalidade das referidas emendas, tal descaracterização da natureza jurídica das contribuições sociais não pode ser admitida, uma vez que atinge a estrutura do próprio sistema constitucional tributário inaugurado pela CF/88.

Ora, nobres Conselheiros, sendo instituída uma contribuição social sem determinação da finalidade e ser atribuída à totalidade dos recursos dela decorrente, esta será exigível, pelo menos com relação à parcela de recursos para a qual não foi dada uma finalidade ou que fora desviada a sua finalidade previamente estabelecida, podendo e devendo o contribuinte opor-se ao seu recolhimento, uma vez que o tributo terá natureza jurídica de imposto, para o qual é vedada a vinculação da receita. [...]

Diante de todo o exposto, vislumbra-se que mesmo sendo as Emendas Constitucionais n.ºs 27/2000 e 42/2003 consideradas constitucionais, no período de 2000 a 2007, a cobrança de 20% (vinte por cento) das contribuições sociais passou a ser ilegal, [...].

Neste azo, o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da constitucionalidade das emendas supramencionadas encontra-se sob tramitação para posterior julgamento (ADIn n.º 2199).

Por fim, no que tange à matéria de nulidade, deve ser observada a regra do dispositivo inserto no art. 59, parágrafo 3º do Decreto n.º 70.235/72, segundo a qual a nulidade não será declarada quando a autoridade julgadora puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

4. DOS PEDIDOS:

Posto isto, pede a Recorrente o provimento do presente recurso, para fins de reformar o Acórdão n.º 11-67.023, visto que resta patente, evidente e cabalmente demonstrada a inconsistência integral da autuação fiscal em liça, a recorrente requer que estes nobres Conselheiros membros do CARF se dignem de receber este Recurso Voluntário, julgando improcedente o AI atacado, dadas as retificações e ratificações de ECFs e DCFTs respectivas, bem como incorrida omissão de receitas, dedução indevida ou redução incabível de base de cálculo, tampouco lucro não tributado, declarando a insubsistência completa da autuação fazendária, desconstituindo in totum o crédito tributário correspondente, por serem medidas da mais lúdima e salutar JUSTIÇA!

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço. Tem-se que houve observância dos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Falta de Recolhimento

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

O Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com este Decreto (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 3º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77, Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

Consta na Descrição dos Fatos, e-fls. 4081-4090:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto n.º 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, apurado no registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real da ECF juntada no curso da diligência fiscal.

Em relação à apuração feita da base de cálculo da CSLL do 2º trimestre de 2014, e conseqüentemente da contribuição devida desse período, não está sendo arguida nenhuma discordância. Logo, conforme exposto abaixo, o valor devido e não declarado em DCTF nem pago ou parcelado correspondente ao próprio montante apurado pelo sujeito passivo: R\$ 8.287,10.

Conforme relatado abaixo, o contribuinte tentou confessar esse montante, mas como tinha sido excluída a espontaneidade, a DCTF retificadora extemporânea de jun/2014 teve os efeitos desconsiderados.

Em 30/09/2015 o contribuinte acima identificado transmitiu arquivo original da ECF 2014, informando suposta opção pelo lucro presumido, em que declarou R\$ 0,00 de receita bruta auferida no ano-calendário 2014. Contudo, nunca fez nenhum recolhimento de IRPJ nem de CSLL do ano-calendário 2014 com quem pudesse ter formalizado opção por regime diverso do lucro real trimestral.

Em 07/12/2018 tomou ciência por via postal do Termo de Início de Diligência Fiscal (TIDF) expedido com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.º 03.1.02.00-2018-00150-9.

Decorrido o prazo, o contribuinte não atendeu à intimação para corrigir a ECF de 2014. Mas apresentou manifestação assinada digitalmente em 24/01/2019 informando, em síntese, que optou indevidamente pelo lucro presumido na ECF original de 2014, e que por esse motivo não conseguiu transmitir a ECF retificadora.

Diante disso, o então ainda diligenciado foi intimado a juntar o arquivo da escrituração ao e-dossiê n.º 10010.003663/0319-10, de forma eletrônica, segundo procedimentos e padrões de entrega de documentos digitais previstos na Instrução Normativa RFB n.º 1.782/2018.

Informado por telefone, ainda em 08/03/2019 o contribuinte solicitou juntada do arquivo da escrituração, no qual a receita bruta é de R\$ 7.202.142,50, sendo R\$

1.408.391,00 no primeiro trimestre, R\$ 1.728.010,50 no segundo trimestre, R\$ 1.814.116,00 no terceiro trimestre e R\$ 2.251.625,00 no quarto trimestre.

No supracitado termo de início da diligência constava a informação que a receita bruta segundo as notas fiscais era de pelo menos R\$ 14.423.665,00, porém, verificou-se que houve uma duplicação no valor das notas, quando da organização dos dados em tabelas.

Superada a divergência em relação a essa duplicidade de valores, que nenhum reflexo tem na presente autuação, em 19/03/2019 foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) com que se inaugurou a fiscalização propriamente dita determinada no TDPF n.º 03.1.02.00-2019-00085-9, cuja ciência por via postal ocorreu em 01/04/2019.

Até então já era sabido que o sujeito passivo entregara arquivo com ECF retificadora em que ratificava o que foi afirmado em resposta a intimação: não auferira receita igual a R\$ 0,00 como registrara originalmente na escrituração contábil fiscal, e no período era optante pelo regime de lucro real trimestral. O que não se sabia é se a referida escrituração retificadora de fato corrigia a original e se havia divergência de tributo a lançar de ofício por não terem sido declarados nem recolhidos espontaneamente à época.

No item 1 desse TIPF foi instado a justificar divergência entre as receitas que se supunha terem sido auferidas em mar/2014, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas, listadas no anexo 1 a esse termo, e a correspondente informação prestada na ECF retificadora.

Questionamento análogo foi feito no item 2 em relação à receita escriturada de dez/2014.

De posse dessas divergências de mar/14 e dez/14, no item 3 foi feito questionamento das divergências consolidadas no ano-calendário 2014.

No último item questionou-se o regime de apuração dos tributos sobre o lucro e eventuais explicações para divergências entre os valores devidos pelo próprio fiscalizado na ECF retificadora e os montantes confessados/pagos.

Em 22/04/2019 a empresa juntou ao dossiê 10010.054274/0419-15 resposta a intimação em que informa, em linhas gerais, que:

1) Na apuração feita no TIPF os valores associados às notas 961 e 973 eram menores que os escriturados na ECF; de fato, as diferenças de R\$ 700,00 em cada nota eram devidas ao valores de frete destacados na nota. Assim, os valores que se supunham ser de R\$ 6.000,00 e R\$ 12.000,00, respectivamente, eram na verdade R\$ 6.700,00 e R\$ 12.700,00, com a inclusão do frete, cobrado do destinatário, na receita auferida.

2) A nota fiscal n.º 973 de venda (CFOP 5.101), de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, não tinha sido incluída na escrituração. Logo, a divergência apontada no TIPF não era apenas de R\$ 29.050,00, mas sim de R\$ 30.450,00, em decorrência dessa citada falta de escrituração de receita auferida.

3) De forma análoga, na escrituração de dez/14 não fora incluída a nota fiscal eletrônica n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00, também de venda (CFOP 5.101).

4) No ano todo, coube ajuste de R\$ 28.600,00, para que a receita calculada e apresentada no TIPF, de R\$ 7.211.832,50, passasse a R\$ 7.240.432,50, valor que realmente representa o montante de receitas auferidas pelo fiscalizado no período.

Diante desses esclarecimentos, compreendeu-se que a receita escriturada de R\$ 7.202.142,50, ou seja, R\$ 38.290,00 a menor, refletia a falta de escrituração das supracitadas notas fiscais n.º 973, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, e n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00.

Assim, enquanto na ECF original tinha se configurado uma omissão total das receitas auferidas, na ECF retificadora houve uma omissão parcial, que naturalmente implicara também apuração a menor da CSLL, cuja apuração também faz parte do escopo da fiscalização.

A propósito, o responsável pela empresa juntara como anexo III da resposta a intimação cópia da DCTF n.º 100.2014.2014.1840086727 de jan/2014. Contudo, essa DCTF original, entregue em 24/03/2014, já havia sido retificada em 20/09/2017. Em 22/04/2019, reitera-se que já no curso da ação fiscal, foi entregue uma segunda DCTF retificadora.

Ainda sobre essa DCTF de jan/14, na original (ND 100.2014.2014.1840086727) o contribuinte só declarou IRRF e nos dados iniciais informou tributação do lucro com base no lucro real/estimativa.

Na primeira retificadora (ND 100.2014.2017.1861738033), última entregue antes do início da fiscalização, informou R\$ 12.736,93 de estimativa mensal de IRPJ, código 2362, e R\$ 9.645,99 de estimativa mensal de CSLL, código 2484, mas nunca fez o recolhimento dessas estimativas.

Logo, nem optou pelo lucro real anual, nem fez jus ao aproveitamento de estimativas mensais efetivamente recolhidas na apuração dos valores ora lançados de ofício.

Na segunda retificadora (ND 100.2014.2019.1811799808), alterou em "Dados Iniciais" a opção da forma de tributação do lucro para "Real/trimestral" e nos débitos confessados informou apenas IRRF, ou seja, excluiu os débitos de estimativa mensal IRPJ e CSLL.

De maneira análoga, na DCTF de jun/14 (ND 100.2014.2014.1830776309) entregue em 21/08/2014 não apurou débitos a confessar e informou opção pelo lucro real anual com pagamento de estimativas, sem balanço nem balancete de suspensão no mês. Em 22/04/2019, após excluída a espontaneidade (conforme AR assinado em 01/04/2019), tentou confessar em uma retificadora (ND 100.2014.2019.1891765392, reiterando o lucro real trimestral) R\$ 8.287,10 de CSLL, no código 6012, mas essa retificação não produziu efeitos.[...]

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, apurado no registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real da ECF juntada no curso da diligência fiscal.

A apuração dos 1º trim/14 e 4º trim/14 foi ajustada considerando ter ficado demonstrado, e reconhecido textualmente pelo próprio fiscalizado, que a escrituração tinha deixado de incluir 1 nota fiscal de cada um desses períodos.

Em 30/09/2015 o contribuinte acima identificado transmitiu arquivo original da ECF 2014, informando suposta opção pelo lucro presumido, em que declarou R\$ 0,00 de receita bruta auferida no ano-calendário 2014. Contudo, nunca fez nenhum recolhimento de IRPJ nem de CSLL do ano-calendário 2014 com quem pudesse ter formalizado opção por regime diverso do lucro real trimestral.

Em 07/12/2018 tomou ciência por via postal do Termo de Início de Diligência Fiscal (TIDF) expedido com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.º 03.1.02.00-2018-00150-9.

Decorrido o prazo, o contribuinte não atendeu à intimação para corrigir a ECF de 2014. Mas apresentou manifestação assinada digitalmente em 24/01/2019 informando, em síntese, que optou indevidamente pelo lucro presumido na ECF original de 2014, e que por esse motivo não conseguiu transmitir a ECF retificadora.

Diante disso, o então ainda diligenciado foi intimado a juntar o arquivo da escrituração ao e-dossiê n.º 10010.003663/0319-10, de forma eletrônica, segundo procedimentos e padrões de entrega de documentos digitais previstos na Instrução Normativa RFB n.º 1.782/2018.

Informado por telefone, ainda em 08/03/2019 o contribuinte solicitou juntada do arquivo da escrituração, no qual a receita bruta é de R\$ 7.202.142,50, sendo R\$ 1.408.391,00 no primeiro trimestre, R\$ 1.728.010,50 no segundo trimestre, R\$ 1.814.116,00 no terceiro trimestre e R\$2.251.625,00 no quarto trimestre.

No supracitado termo de início da diligência constava a informação que a receita bruta segundo as notas fiscais era de pelo menos R\$ 14.423.665,00, porém, verificou-se que houve uma duplicação no valor das notas, quando da organização dos dados em tabelas.

Superada a divergência em relação a essa duplicidade de valores, que nenhum reflexo tem na presente autuação, em 19/03/2019 foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) com que se inaugurou a fiscalização propriamente dita determinada no TDPF n.º 03.1.02.00-2019-00085-9, cuja ciência por via postal ocorreu em 01/04/2019.

Até então já era sabido que o sujeito passivo entregara arquivo com ECF retificadora em que ratificava o que foi afirmado em resposta a intimação: não auferira receita igual a R\$ 0,00 como registrara originalmente na escrituração contábil fiscal, e no período era optante pelo regime de lucro real trimestral. O que não se sabia é se a referida escrituração retificadora de fato corrigia a original e se havia divergência de tributo a lançar de ofício por não terem sido declarados nem recolhidos espontaneamente à época.

No item 1 desse TIPF foi instado a justificar divergência entre as receitas que se supunha terem sido auferidas em mar/2014, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas, listadas no anexo 1 a esse termo, e a correspondente informação prestada na ECF retificadora.

Questionamento análogo foi feito no item 2 em relação à receita escriturada de dez/2014.

De posse dessas divergências de mar/14 e dez/14, no item 3 foi feito questionamento das divergências consolidadas no ano-calendário 2014.

No último item questionou-se o regime de apuração dos tributos sobre o lucro e eventuais explicações para divergências entre os valores devidos pelo próprio fiscalizado na ECF retificadora e os montantes confessados/pagos.

Em 22/04/2019 a empresa juntou ao dossiê 10010.054274/0419-15 resposta a intimação em que informa, em linhas gerais, que:

1) Na apuração feita no TIPF os valores associados às notas 961 e 973 eram menores que os escriturados na ECF; de fato, as diferenças de R\$ 700,00 em cada nota eram devidas ao valores de frete destacados na nota. Assim, os valores que se supunham ser de R\$ 6.000,00 e R\$ 12.000,00, respectivamente, eram na verdade R\$

6.700,00 e R\$ 12.700,00, com a inclusão do frete, cobrado do destinatário, na receita auferida.

2) A nota fiscal n.º 973 de venda (CFOP 5.101), de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, não tinha sido incluída na escrituração. Logo, a divergência apontada no TIFP não era apenas de R\$ 29.050,00, mas sim de R\$ 30.450,00, em decorrência dessa citada falta de escrituração de receita auferida.

3) De forma análoga, na escrituração de dez/14 não fora incluída a nota fiscal eletrônica n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00, também de venda (CFOP 5.101).

4) No ano todo, coube ajuste de R\$ 28.600,00, para que a receita calculada e apresentada no TIFP, de R\$ 7.211.832,50, passasse a R\$ 7.240.432,50, valor que realmente representa o montante de receitas auferidas pelo fiscalizado no período.

Diante desses esclarecimentos, compreendeu-se que a receita escriturada de R\$ 7.202.142,50, ou seja, R\$ 38.290,00 a menor, refletia a falta de escrituração das supracitadas notas fiscais n.º 973, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, e n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00.

Assim, enquanto na ECF original tinha se configurado uma omissão total das receitas auferidas, na ECF retificadora houve uma omissão parcial, que naturalmente implicara também apuração a menor da CSLL, cuja apuração também faz parte do escopo da fiscalização.

A propósito, o responsável pela empresa juntara como anexo III da resposta a intimação cópia da DCTF n.º 100.2014.2014.1840086727 de jan/2014. Contudo, essa DCTF original, entregue em 24/03/2014, já havia sido retificada em 20/09/2017. Em 22/04/2019, reitera-se que já no curso da ação fiscal, foi entregue uma segunda DCTF retificadora.

Ainda sobre essa DCTF de jan/14, na original (ND 100.2014.2014.1840086727) o contribuinte só declarou IRRF e nos dados iniciais informou tributação do lucro com base no lucro real/estimativa.

Na primeira retificadora (ND 100.2014.2017.1861738033), última entregue antes do início da fiscalização, informou R\$ 12.736,93 de estimativa mensal de IRPJ, código 2362, e R\$ 9.645,99 de estimativa mensal de CSLL, código 2484, mas nunca fez o recolhimento dessas estimativas.

Logo, nem optou pelo lucro real anual, nem fez jus ao aproveitamento de estimativas mensais efetivamente recolhidas na apuração dos valores ora lançados de ofício.

Na segunda retificadora (ND 100.2014.2019.1811799808), alterou em "Dados Iniciais" a opção da forma de tributação do lucro para "Real/trimestral" e nos débitos confessados informou apenas IRRF, ou seja, excluiu os débitos de estimativa mensal IRPJ e CSLL.

No primeiro trimestre de 2014 a empresa apurara base de cálculo da CSLL negativa de R\$ 10.020,38.

Contudo, conforme reconheceu no curso da fiscalização, havia deixado de contabilizar a nota fiscal n.º 973, chave 23140305324185000103550010000009731316272206, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00.

Com isso, em vez de base de cálculo negativa, o correto seria ter apurado CSLL como 9% de (30.450,00 - 10.020,38), ou seja, 9% de R\$ 20.429,62, igual a R\$

1.838,66, valor ora lançado de ofício como CSLL devida sobre o resultado do 1º trim/2014. [...]

O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, apurado no registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real da ECF juntada no curso da diligência fiscal.

Em 30/09/2015 o contribuinte acima identificado transmitiu arquivo original da ECF 2014, informando suposta opção pelo lucro presumido, em que declarou R\$ 0,00 de receita bruta auferida no ano-calendário 2014. Contudo, nunca fez nenhum recolhimento de IRPJ nem de CSLL do ano-calendário 2014 com quem pudesse ter formalizado opção por regime diverso do lucro real trimestral.

Em 07/12/2018 tomou ciência por via postal do Termo de Início de Diligência Fiscal (TIDF) expedido com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) n.º 03.1.02.00-2018-00150-9.

Decorrido o prazo, o contribuinte não atendeu à intimação para corrigir a ECF de 2014. Mas apresentou manifestação assinada digitalmente em 24/01/2019 informando, em síntese, que optou indevidamente pelo lucro presumido na ECF original de 2014, e que por esse motivo não conseguiu transmitir a ECF retificadora.

Diante disso, o então ainda diligenciado foi intimado a juntar o arquivo da escrituração ao e-dossiê n.º 10010.003663/0319-10, de forma eletrônica, segundo procedimentos e padrões de entrega de documentos digitais previstos na Instrução Normativa RFB n.º 1.782/2018.

Informado por telefone, ainda em 08/03/2019 o contribuinte solicitou juntada do arquivo da escrituração, no qual a receita bruta é de R\$ 7.202.142,50, sendo R\$ 1.408.391,00 no primeiro trimestre, R\$ 1.728.010,50 no segundo trimestre, R\$ 1.814.116,00 no terceiro trimestre e R\$ 2.251.625,00 no quarto trimestre.

No supracitado termo de início da diligência constava a informação que a receita bruta segundo as notas fiscais era de pelo menos R\$ 14.423.665,00, porém, verificou-se que houve uma duplicação no valor das notas, quando da organização dos dados em tabelas.

Superada a divergência em relação a essa duplicidade de valores, que nenhum reflexo tem na presente autuação, em 19/03/2019 foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) com que se inaugurou a fiscalização propriamente dita determinada no TDPF n.º 03.1.02.00-2019-00085-9, cuja ciência por via postal ocorreu em 01/04/2019.

Até então já era sabido que o sujeito passivo entregara arquivo com ECF retificadora em que ratificava o que foi afirmado em resposta a intimação: não auferira receita igual a R\$ 0,00 como registrara originalmente na escrituração contábil fiscal, e no período era optante pelo regime de lucro real trimestral. O que não se sabia é se a referida escrituração retificadora de fato corrigia a original e se havia divergência de tributo a lançar de ofício por não terem sido declarados nem recolhidos espontaneamente à época.

No item 1 desse TIPF foi instado a justificar divergência entre as receitas que se supunha terem sido auferidas em mar/2014, com base nas notas fiscais eletrônicas emitidas, listadas no anexo 1 a esse termo, e a correspondente informação prestada na ECF retificadora.

Questionamento análogo foi feito no item 2 em relação à receita escriturada de dez/2014.

De posse dessas divergências de mar/14 e dez/14, no item 3 foi feito questionamento das divergências consolidadas no ano-calendário 2014.

No último item questionou-se o regime de apuração dos tributos sobre o lucro e eventuais explicações para divergências entre os valores devidos pelo próprio fiscalizado na ECF retificadora e os montantes confessados/pagos.

Em 22/04/2019 a empresa juntou ao dossiê 10010.054274/0419-15 resposta a intimação em que informa, em linhas gerais, que:

1) Na apuração feita no TIPF os valores associados às notas 961 e 973 eram menores que os escriturados na ECF; de fato, as diferenças de R\$ 700,00 em cada nota eram devidas ao valores de frete destacados na nota. Assim, os valores que se supunham ser de R\$ 6.000,00 e R\$ 12.000,00, respectivamente, eram na verdade R\$ 6.700,00 e R\$ 12.700,00, com a inclusão do frete, cobrado do destinatário, na receita auferida.

2) A nota fiscal n.º 973 de venda (CFOP 5.101), de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, não tinha sido incluída na escrituração. Logo, a divergência apontada no TIPF não era apenas de R\$ 29.050,00, mas sim de R\$ 30.450,00, em decorrência dessa citada falta de escrituração de receita auferida.

3) De forma análoga, na escrituração de dez/14 não fora incluída a nota fiscal eletrônica n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00, também de venda (CFOP 5.101).

4) No ano todo, coube ajuste de R\$ 28.600,00, para que a receita calculada e apresentada no TIPF, de R\$ 7.211.832,50, passasse a R\$ 7.240.432,50, valor que realmente representa o montante de receitas auferidas pelo fiscalizado no período.

Diante desses esclarecimentos, compreendeu-se que a receita escriturada de R\$ 7.202.142,50, ou seja, R\$ 38.290,00 a menor, refletia a falta de escrituração das supracitadas notas fiscais n.º 973, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, e n.º 1515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00.

Assim, enquanto na ECF original tinha se configurado uma omissão total das receitas auferidas, na ECF retificadora houve uma omissão parcial, que naturalmente implicara também apuração a menor da CSLL, cuja apuração também faz parte do escopo da fiscalização.

A apuração dos 1º trim/14 e 4º trim/14 foi ajustada considerando ter ficado demonstrado, e reconhecido textualmente pelo próprio fiscalizado, que a escrituração tinha deixado de incluir 1 nota fiscal de cada um desses períodos.

No quarto trimestre de 2014 a empresa apurara base de cálculo da CSLL de R\$ 653.968,70.

Contudo, conforme reconheceu no curso da fiscalização, havia deixado de contabilizar a nota fiscal n.º n.º 1515, chave 23141205324185000103550010000015151410099782, do dia 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00.

Com isso, a base de cálculo apurada é $653.968,70 + 7.840,00 = 661.808,70$.

Calculando 9% desse valor obtém-se R\$ 59.562,78, valor ora lançado de ofício como CSLL devida sobre o resultado do 4º trim/2014, sendo que R\$ 58.857,18 foram reconhecidos pelo próprio fiscalizado na ECF juntada como retificadora da original, segundo ele transmitida equivocadamente “zerada” e indicando opção não formalizada

e incompatível com o benefício fiscal gozado pelo lucro presumido, e R\$ 705,60 decorrentes do ajuste na base de cálculo da CSLL por nessa escrituração não ter sido incluída a supracitada nota fiscal nº 1515, fato que o contribuinte reconheceu posteriormente, em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal com que se inaugurou a presente fiscalização.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações, porém não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Espontaneidade

A Recorrente alega que apresentou declarações retificadoras.

O procedimento fiscal tem início com primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que a espontaneidade é excluída em relação aos atos anteriores (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prescreve:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; [...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 75

A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No presente caso o procedimento de fiscalização tem início com a lavratura do Termo de Início de Diligência Fiscal validamente cientificado a Recorrente em 07.12.2018, e-fls. 02-24.

Tem-se que após o início do procedimento fiscal as declarações apresentadas não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. A contestação aduzida na peça recursal, por isso, não pode ser sancionada.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE n.º 11-67.023, de 31.03.2020, fls. 4149-4163, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Há esclarecimentos preliminares a serem feitos à d. impugnante, necessários diante de algumas arguições descabidas possivelmente por desconhecimento das regras do PAF Federal, o que ora se entende, mas com todo o respeito não se considera justificável. Embora o pedido por posterior produção de provas tenha sido apresentado topograficamente ao final da impugnação, ele é aqui entendido como mais uma questão preliminar argüida, e suscita o seguinte esclarecimento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF Federal), ressalvadas as exceções precisamente previstas no §4º c/c o §5º do art.16 do Decreto 70.235/72 (Lei do PAF Federal), o momento adequado e intransferível de apresentação de provas pelo contribuinte, especialmente as documentais, é juntamente com a impugnação, estando precluso o direito de fazê-lo em outro momento processual.

A propósito, diga-se que a rigor não há previsão de produção de prova oral. Até pode haver produção de prova testemunhal, desde que baixada a termo, isto é, transposto o depoimento a um documento que, hoje em dia, deverá ser veiculado em arquivo digital e inserido no processo eletrônico, desde que providenciado em tempo adequado, consoante com os prazos estabelecidos no Decreto n.º 70.235/72 (Lei do PAF Federal) e suas alterações posteriores, sob pena de preclusão.

Reitera-se, o momento oportuno, sob pena de preclusão, para a tempestiva juntada de provas documentais é juntamente com a apresentação da impugnação, ressalvadas as exceções previstas no art.16, §4º, a, b, c; exceção que se vier a ocorrer deverá ser demonstrada e documentada perante a autoridade julgadora que aferirá o cabimento, ou não, da recepção em face da exceção eventualmente constatada, nos termos do §5º do mesmo art.16 do Decreto n.º 70.235/72 c//a redação a partir da Lei n.º 9.532/97.

Esclareça-se ainda, que não é bem vindo, nem bem visto, um pedido genérico de realização de perícia ou de diligência. Nos termos do inciso IV do art.16 da Lei do PAF Federal, diligências ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas, exigem a exposição detalhada dos motivos que as justifiquem, com a necessária formulação prévia de quesitos referentes aos exames desejados, e no caso de perícia, que indique expressamente o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. Nada disso foi feito, e por isso aqui se considera esse pedido como se nem tivesse sido realizado, nos termos da lei regente.

Das demais arguições preliminares. Circunstâncias da análise.

Diante da tentativa de apresentar ECF AC 2014 retificadora no curso da fiscalização, apresentando apurações de CSLL devida para o 2º trimestre 2014, depois das primeiras intimações e respostas correspondentes, resultou a conclusão que embora a contribuinte investigada, ora impugnante, houvesse informado na ECF AC 2014 original suposta opção por ser tributada com base no lucro presumido, não chegou a fazer nenhum recolhimento de IRPJ ou de CSLL sob essa sistemática, não sendo possível afirmar que tivesse optado efetivamente por tributação diversa da do regime do lucro real trimestral.

Intimada a esclarecer a situação ou a corrigir a ECF apresentada dentro do prazo concedido, não atendeu à fiscalização dentro desse prazo. Posteriormente, apresentou manifestação assinada digitalmente informando essencialmente que optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido na ECF originalmente apresentada, e que por esse motivo não conseguiu transmitir formalmente a ECF retificadora. [...]

A partir das informações e esclarecimentos prestados pela própria contribuinte investigada, ora impugnante, a fiscalização compreendeu que a receita inicialmente escriturada, de R\$ 7.202.142,50, isto é, R\$ 38.290,00 a menor (do que os R\$ 7.240.432,50 afinal reconhecido pela contribuinte), identifica evidentemente falta de escrituração das notas fiscais nº 973, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, e da NF nº 1.515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00.

Vale dizer, a d. fiscalização concluiu, com razão, que na ECF originalmente apresentada a contribuinte cometera omissão total de receitas, enquanto na ECF que pretendia apresentar como se retificadora fosse (sem produção dos efeitos jurídicos próprios), ainda havia omissão parcial de receitas, que implicava em consequente apuração a menor do valor da CSLL devida.

Por outro lado, conquanto mal sucedida em retificar a ECF, a contribuinte providenciou retificadoras das DCTF originalmente apresentadas.

Os demais lançamentos foram decorrência direta das informações prestadas pela própria investigada, reconhecendo falta de escrituração das notas fiscais acima especificadas, levando a informar a menor o valor no registro N670 (da ECF que pretendia que fosse recebida como retificadora; Apuração da CSLL Devida) um valor que reconheceu estar a menor em face da falta de escrituração admitida. [...]

Houve falta de escrituração das notas fiscais nº 973, de 20/03/2014, no valor de R\$ 30.450,00, e da NF nº 1.515, de 30/12/2014, no valor de R\$ 7.840,00. [...]

Arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa Alega a d. impugnante que o auditor fiscal autuante não teria elaborado um demonstrativo de cálculo de forma a que o contribuinte, ora impugnante, pudesse conhecer a imputação (acusação fiscal) que lhe era feita, e pudesse então exercer o seu direito de defesa, com o que se estaria ofendendo a CR/88, art.5º, LV.

Admite que o Demonstrativo de Débitos apurado lhe foi entregue, mas que foi elaborado de forma que não lhe permitiria exercer de forma eficaz o seu direito de defesa, o que determinaria no seu entender a nulidade do AI guerreado.

Destaca-se que a possibilidade de haver cerceamento ao direito de defesa deve ser analisada in concreto, isto é, mediante a análise sobre se os atos e fatos ocorridos efetivamente são ou foram capazes de prejudicar direito à ampla defesa da contribuinte, ora impugnante

Não se ocupou a reclamante de explicar, ao menos um pouco, em que medida o auto de infração lavrado, e seus anexos e demonstrativos, representariam algum impedimento ao seu conhecimento da acusação fiscal constituída, e muito menos qual

aspecto teria deixado de ser abordado em sua peça de defesa, contestatória dos lançamentos efetuados, apresentada tempestivamente.

É cediço que não basta arguir o cerceamento, sem ao menos explicar em que consistiria tal suposto impedimento ao seu conhecimento da acusação.

O teor da impugnação apresentada está em franca contradição com essa arguição, levantando a suspeita de mera busca de protelação, o que é de se lamentar. Nos tempos que correm prevalece a valorização da boa fé na relação fisco-contribuinte, com força à instrumentalidade do processo. O teor das informações produzidas em resposta às intimações fiscais realizadas no curso da investigação, bem como da defesa apresentada não respalda a alegação de suposta falta de compreensão do demonstrativo de débitos, ou da descrição dos fatos constante do auto de infração e seus anexos.

Efetivamente, a contribuinte teve acesso a todas as informações constantes dos autos, como se percebe pelo teor de sua impugnação, cujo conteúdo não padece de nenhuma complexidade especial. Todas as intimações foram respondidas, e forneceram informações importantes para as conclusões que levaram aos lançamentos de ofício, por decorrência de erros de declaração, e consequente falta de recolhimento de tributo devido.

O resumo da impugnação apresentada, conforme descrito no relatório precedente, deixa claro que a interessada pretendeu contestar pormenores da autuação, abordando aspectos legais e interpretativos quanto à legalidade e constitucionalidade das normas legais invocadas no feito fiscal.

Resta evidente que no caso concreto não se vislumbra nenhuma evidência de cerceamento ao amplo direito de defesa, pois o direito ao contraditório e à ampla defesa foram plenamente garantidos à contribuinte investigada, ora impugnante. O auto de infração foi lavrado obedecendo aos critérios legais impostos pela legislação regente, e foi cientificado ao contribuinte juntamente com todos os anexos pertinentes de modo a que conhecesse com exatidão todo o conteúdo da acusação fiscal efetuada. O teor da impugnação apresentada serve de evidência disso.

Arguição de nulidade do lançamento, por descon sideração da escrita fiscal.

Alega a impugnante que o fiscal autuante teria descon siderado as retificações e ratificações de ECF's e de DCTF's, "intitulando como receita tudo o quanto reputou possível"... [...]

Consideradas as circunstâncias de fato descritas neste processo, lembradas e analisadas objetivamente no início deste tópico, estão evidentemente equivocadas as premissas da arguição apresentada.

As bases de cálculo consideradas levaram em conta precisamente as informações prestadas pela contribuinte, ora impugnante, no curso da investigação, especialmente as informações constantes na pretendida "ECF AC 2014 retificadora" que apresentou à fiscalização, que embora incapaz de produzir efeitos jurídicos como se retificadora fosse, que efetivamente não poderia ser, foi considerada pela autoridade fiscal para fins de comparação com os dados informados nas DCTF apresentadas.

Desse confronto, entre esses documentos, considerando também eventuais declarações de débitos ou recolhimentos, é que resultaram os lançamentos efetuados.

A partir das respostas oferecidas pela contribuinte às intimações fiscais foi possível saber que:

1. Os valores associados às notas fiscais n.º 961 e 973 eram menores que os escriturados na ECF. O que antes se supunha ser respectivamente R\$ 6.000,00 e R\$

12.000,00, na verdade, com a devida inclusão dos valores de frete cobrados do destinatário, passaram a indicar receitas auferidas respectivamente de R\$ 6.700,00 (NF n.º 961), e R\$ 12.700,00 (NF n.º 973);

2. A NF de venda n.º 973 (CFOP 5.101), de 20/03/2014, de R\$ 30.450,00, não havia sido escriturada, nem incluída na ECF;

3. De forma análoga, a NF eletrônica de venda n.º 1.515 (CFOP 5.101), de 30/12/2014, de R\$ 7.840,00 não foi escriturada, nem incluída na ECF;

4. Depois de confrontadas todas as respostas e dados oferecidos e admitidos pela contribuinte (comparando-se ECF, original e pretendida retificadora, e DCTF's apresentadas, originais e retificadoras), apurou a fiscalização que no ano 2014, após o ajuste anual de ofício, foi corrigido o valor inicialmente escriturado pela contribuinte de receitas tributáveis auferidas, de R\$ 7.202.142,50 para R\$ 7.240.432,50, representando o total apurado para as receitas auferidas pela empresa investigada no ano 2014.

Pelo exposto, não faz sentido a arguição apresentada.

Pis, Cofins e CSLL. Desvinculação das receitas da União. Inconstitucionalidade. [...]

Acusa a impugnante que apesar disso, a EC n.º 27, de 2000, ao acrescentar o art.76 ao ADCT, houve por bem desvincular 20% das receitas de tais contribuições no período de 2000 a 2003, prorrogado até 2007, por força da EC 42, de 2003.

Pede que se reconheça a inconstitucionalidade da EC n.º 27/2000, postergada posteriormente pela EC 42/2003. E, mesmo na hipótese, só para argumentar, de serem eventualmente constitucionais tais emendas, a previsão nelas contida não é suficiente a garantir ao Poder Executivo uma maior soma de valores desvinculados, por ter transformado 20% da arrecadação das contribuições em novo imposto, ou em novo tributo, cuja exigibilidade dependeria de disciplina de outros elementos previstos em lei.

Com todo o respeito, a arguição é despropositada no âmbito do processo administrativo fiscal.

No processo legislativo, a lei proposta é submetida a filtros de avaliação de constitucionalidade, e depois ainda deve passar pela sanção do Chefe do Poder Executivo.

Depois de vigente a lei formal tributária, somente o Poder Judiciário detém competência para ainda avaliar eventual arguição acerca de eventual inconstitucionalidade de norma nela veiculada. Contudo, depois de praticamente vinte anos de vigência da referida EC n.º 20/2000 jamais foi decretada pela Suprema Corte a inconstitucionalidade pretendida pela d. impugnante.

Ademais, a atividade do auditor fiscal, seja no âmbito da atividade de fiscalização, seja na atividade diversa, de julgamento administrativo, é plenamente vinculada.

Vale dizer, decorre diretamente da lei, sem depender da vontade das partes envolvidas. Diante de lei formal vigente que determine a incidência tributária, ou eventualmente a imposição de sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias, cumpre que seja efetuado o lançamento devido.

É descabida a apresentação de arguição desse jaez perante esse colegiado administrativo, o qual carece de competência para a análise pretendida.

Por fim, acerca do pedido feito ao final da impugnação, quanto a ser observado o disposto no Decreto n.º 70.235/72, art. 59, §3º, segundo o qual a autoridade julgadora deixará de declarar a nulidade, quando haja uma naturalmente, se a decisão de mérito a ser proferida seja em favor do sujeito passivo, cabe dizer objetivamente, por todo o exposto NÃO É O CASO.

Não há reparos a fazer acerca do lançamento efetuado, mantendo-se integralmente a exigência.

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE n.º 11-67.023, de 31.03.2020, fls. 4149-4163, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei n.º 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF n.º 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva