



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.721537/2017-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.362 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 04 de junho de 2024
Recorrente Q PASSO ALIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012,2013

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.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

DESPESAS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE.

Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

No caso de lançamento de ofício, é aplicada a multa 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.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

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 do 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 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário apurado no regime de lucro real no valor de R\$408.964,02 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos anos-calendário de 2012 E 2013, e-fls. 02-20:

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

A contribuinte omitiu receitas decorrentes da revenda de mercadorias, ao não escriturar a totalidade das notas fiscais de revenda de mercadoria emitidas pela matriz e filial, no dia 31 de março de 2012 e no período de 25 a 31 de janeiro de 2013, respectivamente. Tal conduta foi apurada e descrita no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	7.992,79	75,00
31/03/2013	196.751,31	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/03/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE

A contribuinte deduziu indevidamente os valores dos recolhimentos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, como despesas com impostos, na demonstração contábil do resultado e na declaração do imposto de renda, do ano-calendário 2013, conforme apurado e descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2013	82.488,22	75,00
30/06/2013	260.844,25	75,00
30/09/2013	81.616,17	75,00
31/12/2013	139.155,74	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 344 do RIR/99.

Arts. 280 do RIR/99.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

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\$420.561,84 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos anos-calendário de 2012 E 2013, e-fls. 22-37:

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

A contribuinte omitiu receitas decorrentes da revenda de mercadorias, ao não escriturar a totalidade das notas fiscais de revenda de mercadoria emitidas pela matriz e filial, no dia 31 de março de 2012 e no período de 25 a 31 de janeiro de 2013, respectivamente. Tal conduta foi apurada e descrita no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	7.992,79	75,00
31/03/2013	196.751,31	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/03/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas 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.

Arts. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/03/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas 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.

Arts. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

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

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

**INFRAÇÃO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEDUZIDAS
INDEVIDAMENTE**

A contribuinte deduziu indevidamente os valores dos recolhimentos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, como despesas com impostos, na demonstração contábil do resultado e na declaração do imposto de renda, do ano-calendário 2013, conforme apurado e descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2013	82.488,22	75,00
30/06/2013	260.844,25	75,00
30/09/2013	81.616,17	75,00
31/12/2013	139.155,74	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas 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

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

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/04 nº 104-007.636, de 28.10.2021, fls. 899-906:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS

Constatada a omissão de receita decorrente da ausência de escrituração de notas fiscais de vendas emitidas, deve ser mantido o lançamento efetuado.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE.

Devem ser glosadas as despesas com tributos quando os mesmos valores já foram computados na apuração da receita líquida de vendas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Notificada em 06.12.2021, fls. 922, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 05.01.2022, fls. 924, 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:

III — DO MÉRITO

A atividade administrativa está intimamente vinculada a procedimentos de verificação e cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias por parte do contribuinte, além do cumprimento do dever legal nos termos do art. 37 da CF/88, a fim de se observar o bem comum e o interesse público subjungando a situação fática à norma legal.

Assim, conforme prescreve o artigo 142 e § único do CTN, é competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinando a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo, e se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível; somado ao fato que o ato administrativo do lançamento tributário é um dever vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento de ofício ocorre da verificação realizada sob os documentos do contribuinte, e havendo divergência do apurado, o sujeito passivo da relação é notificado da autuação, e esta poderá ser alterada via impugnação, recurso de ofício, ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos na legislação tributária.

Desta forma, apresentamos os motivos que levaram o contribuinte a proposição da impugnação, como prescreve o artigo 148 do CTN: [...]

Então, foi apresentada a defesa acompanhada dos documentos hábeis e comprobatórios, requerendo nos termos do artigo 156 inciso I do CTN, a extinção do crédito tributário, devido a ocorrência da modalidade do pagamento, que foi julgada pela 5ª Turma improcedente mantendo o crédito tributário autuado.

Portanto, é o presente recurso para demonstrar que merece prosperar o perquirido pela contribuinte, em que ocorrendo o pagamento da obrigação tributária após a constituição do crédito que o tornou certo e líquido, este deve ser extinto.

Vejamos.

III - 1) OMISSÃO DAS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS - PERÍODO:
31 de Março de 2012

A omissão de receita decorrente da revenda de mercadorias, do período de 31 de março 2012, devido a ausência de escrituração de notas fiscais de venda de mercadoria pela matriz e filial, uma vez apurada e descrita no Termo de Verificação Fiscal lavrado, restou demonstrado um total de notas fiscais não escrituradas que somadas perfaz o montante de R\$ 9.426,34, constante do Anexo I - Relação de Notas Fiscais de Vendas Omitidas 2012 2013, como abaixo se demonstra: [...]

Uma vez recomposta a conta gráfica do período, a receita bruta de vendas perfaz o montante de R\$ 9.426,34, sendo a receita líquida de vendas no valor de R\$ 7.992,79, tendo como devido o crédito das contribuições sobre as vendas PIS/Pasep no valor de R\$ 155,53, e de COFINS no valor de R\$ 716,40 [...].

Portanto, fora reconhecido pela Contribuinte o constante no Termo de Verificação Fiscal que as Notas Fiscais do período não contabilizadas, bem como o valor de receita não declarada, impactaram o devido recolhimento das contribuições bem como a apuração do lucro real. Em virtude disso, ao incluir-se a receita omitida e apuração dos tributos, procedeu-se pelo recolhimento dos impostos, somado a incidência de multa e juros, como se constatará abaixo, através dos comprovantes de pagamento datados de 13/04/2017 [...]

1.2. Diferenças na Apuração do IRPJ e CSLL — 1º. Trimestre de 2012, incluindo a receita de vendas omitida

A partir da diferença receita omitida (líquida) no valor de R\$ 7.992,79, apurou-se o Lucro Real do 1º Trimestre de 2012 encontrando as diferenças de IRPJ no valor de R\$ 840,45 e da CSLL R\$ 504,27, como se descreve abaixo:

Do qual destacamos os devidos comprovantes de pagamentos com incidência de multa e juros [...]

Como restou demonstrado acima pelos comprovantes de pagamento e anexos acostados, em razão do reconhecimento da receita omitida e a apuração do devido, a obrigação tributária referente ao mês de março de 2012, no que se refere as contribuições sociais e apuração do Lucro Real do 1º TRI de 2012, foram devidamente cumpridas e pagas na data de 13/04/2017, de acordo com os devidos documentos comprobatórios.

Em função do pagamento, que é umas das modalidades de extinção do crédito tributário, que consiste na entrega ao sujeito ativo -pelo sujeito passivo, da pecúnia correspondente ao crédito, e para Luciano Amaro o pagamento é o "modo natural de extinção da obrigação tributaria" (Amaro, 2014, pag. 417), dessa forma, há que se reconhecer que restou mais que demonstrado o pagamento de forma integral, reclamado pelo Fisco.

De outro giro, há que se reconhecer que juntamente com o pagamento do tributo somou-se as penalidades cabíveis de multa e juros, restando devidamente provado que a obrigação tributária do período referente a omissão de receita lançado de ofício, fora devidamente satisfeita e comprovada pelo sujeito passivo.

Por conseguinte, deve o sujeito ativo proceder pelo reconhecimento da extinção do crédito tributário do período de 31 março de 2012, na modalidade do pagamento, nos termos do art. 156, inciso I do CTN.

III - 2) OMISSÃO DAS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS DO PERÍODO: e 25 a 31 de Janeiro de 2013.(Apuração de Março de 2013).

Em relação ao período de 25 a 31 de Janeiro de 2013, o auto de infração notificou a omissão de receita decorrente da revenda de mercadorias, devido a ausência de escrituração de notas fiscais de venda de mercadoria pela matriz e filial, uma vez apurada e descrita no Termo de Verificação Fiscal lavrado.

O acórdão notifica que a impugnação apresentada pela contribuinte não foi clara o suficiente para explicar que a Empresa autuada já havia reconhecido a omissão da receita, e que, portanto, procedera pelo recolhimento dos tributos em questão, motivo pelo qual requereu a extinção do crédito tributário pela modalidade pagamento. Assim, passa a demonstrar nesta oportunidade que o total de receita de vendas - notas fiscais não escrituradas omitidas - somam o montante de R\$ 217.547,40, em conformidade com o demonstrativo de apuração de PIS e COFINS [...].

Entretanto, a divergência deve ser solucionada, pois, espera-se o reconhecimento do recolhimento aos cofres públicos dos tributos de PIS e COFINS do período em destaque do qual se comprova com o Anexo XII PIS COFINS Complementar 01 2013 e os devidos comprovantes de arrecadação que constam no sistema da Receita Federal do Brasil o registro de sua arrecadação abaixo elencadas:

2.1. Comprovante de Recolhimento da diferença do PIS/PASEP 25 a 31 Janeiro 2013

Considerando o montante apresentado na diferença da receita omitida e reconhecida no montante principal de R\$ 3.662,58 , somado de multa R\$ 1.373,47 e juros R\$ 1.718,85, o crédito tributário foi satisfeito na data de R\$ 17/04/2017. [...]

Considerando as Receitas de vendas omitidas, e as deduções das contribuições sociais, reconhecido na apuração do Lucro Real, informa que os valores foram recolhidos e inclusive foi somado com os devidos juros e multa, conforme o cálculo realizado pela contribuinte que apurou um saldo de IRPJ a pagar [...]

Do IRPJ 1º TRI de 2013

Seguem, portanto, os comprovantes de arrecadação que constam no sistema da Receita Federal do Brasil (DARF) de recolhimento pelo pagamento ocorrido em 30/04/2013, de R\$ 4.915,85 [...].

E o recolhimento pelo pagamento ocorrido em 13/04/2017 acostado a impugnação apresentada pela contribuinte, que foi glosado pela Receita Federal, composto pelo valor principal de R\$ 29.344,11 acrescido de multa R\$ 11.004,04 e juros R\$ 13.445,47 totalizando o valor recolhido de R\$ 53.793,62 [...]

Assim sendo, o mesmo ocorreu para a recomposição da conta gráfica da CSLL, uma vez reconhecida a diferença da Receita de Vendas Omitidas, e créditos de Contribuições Sociais, deduzidos indevidos na apuração da CSLL, do 1º Trimestre de 2013 [...]

Do montante apurado para o 1º TRI de 2013, de R\$ 20.555,97, descontando o recolhimento realizado no período 2013 de R\$ 2.949,51, procedeu-se pelo recolhimento em 2017 o montante de R\$ 17.606,46 em relação ao reconhecimento da omissão da receita de vendas, como se pode verificar pelos cálculos e o comprovante de recolhimento [...].

Os comprovantes de arrecadação que constam no sistema da Receita Federal do Brasil (DARF) de recolhimento pelo pagamento ocorrido em 30/04/2013, valor principal de R\$ 2.949,51 [...].

E o recolhimento pelo pagamento ocorrido em 30/04/2017 acostado a impugnação apresentada pela contribuinte, que foi glosado pela Receita Federal, composto pelo valor principal de R\$ 17.606,46, acrescido de multa de R\$ 6.602,42 e juros de R\$ 8.067,27, totalizando o valor recolhido de R\$ 32.276,15 [...]

Então, segundo o demonstrado acima, restou mais que comprovado que a obrigação tributária do período foi satisfeita pelo pagamento dos tributos PIS/PASEP e COFINS, dos Tributos, uma das formas de extinção do crédito tributário, como determina o artigo 156 inciso I do CTN.

Advindo o reconhecimento da Receita de Vendas Omitidas e a inclusão dos créditos de PIS e COFINS, restando uma diferença demonstrada acima de IRPJ e CSLL dessa maneira a divergência do período foi sanada parcialmente [...].

III-3) DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE

Analisando a autuação realizada pelo agente tributário e descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado e integrante do Auto de Infração combatido, que descreve que a contribuinte deduziu indevidamente valores dos recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, como despesas com impostos, na demonstração contábil do resultado e na declaração do imposto de renda, do ano calendário 2013.

A contribuinte nesta oportunidade recompôs as contas gráficas reconhecendo as despesas com contribuições de PIS e COFINS deduzidas indevidamente, refazendo os

cálculos de acordo com os fatos geradores do período de apuração do lucro real do ano calendário de 2013, procedendo de acordo com a normativa legal RIR/1999, [...].

Então, em consonância com o Demonstrativo da Apuração do Cálculo do IR e CSLL recomposto nesta oportunidade, procedeu-se pela remontagem dos TRIMESTRES de apuração do Lucro Real, apresentando as Receitas das Atividades em Geral Declarada IRPJ e apuradas para CSLL, em que se adicionou o lucro real das atividades em geral antes da compensação de Prejuízos, reduziu os prejuízos de períodos anteriores compensado (caso haja), obtendo o resultado do lucro real após a compensação de prejuízos, somou-se os valores apurados das receitas omitidas líquidas (março 2013) e o valor de despesas PIS e COFINS descontadas indevidamente, reconhecendo-se, nesta demonstração, o imposto devido do IRPJ e da CSLL como se considerado abaixo por períodos: [...]

Isto posto, restou demonstrado na recomposição da conta gráfica, que existem diferenças atribuídas as deduções indevidas, para o período em destaque em concordância com o crédito tributário constituído e apresentado no auto de infração.

111-3.1) DA NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA APLICADA E, CONSEQUENTEMENTE, DOS JUROS

Além do quanto exposto, necessário também se faz a redução do percentual da multa aplicada, a qual foi arbitrada nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 [...].

No auto de infração que foi lavrado em face da Recorrente, lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 601.341,78, sendo o valor de R\$ 134.888,56 correspondente à multa de 75%, e o valor de R\$ 209.522,54, aos juros de mora, [...]

Ora, Ilustríssimos, da análise dos valores acima transcritos, verifica-se que, mais de 50% do valor principal — R\$ 344.411,10 — é cobrado a título de juros e multa, o que implica em uma cobrança com efeito confiscatório. E esses valores exorbitantes se dão justamente em função da multa aplicada no percentual de 75% do valor do imposto.

De fato, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que a multa cujo valor extrapola o montante do tributo devido configura-se inconstitucional, em virtude de seu caráter confiscatório. A Corte Suprema entende que a obrigação tributária principal deve funcionar como limitador do encargo fiscal punitivo, de modo que a multa aplicada em patamar superior a 100% do valor do débito em cobro deve ser declarada inconstitucional, por violação ao artigo 150, inciso IV, da Carta Maior.

Isso não quer dizer, entretanto, que as multas fiscais aplicadas em patamar superior ao valor do tributo devem ser reduzidas obrigatoriamente ao patamar de 100%, sendo plenamente possível a sua redução em patamares ainda inferiores ao importe do imposto principal.

Em verdade, o que se tem é a especificação e caracterização da prática do confisco pelo Supremo Tribunal Federal, o qual fixou um limitador numérico, especificando os parâmetros nos quais estaria configurado o ato de confisco do ente estatal. Mas tal limitação não impede que as multas aplicadas acima do valor do tributo possam ser reduzidas a percentuais abaixo de 100%.

E no caso em tela, a redução ao percentual de 20% se faz impositiva, tendo em vista que a multa aplicada em 75% pune demasiadamente o contribuinte, impossibilitando o desenvolvimento regular da sua atividade econômica.

Ora, Ilustríssimos, foi demonstrado que a Recorrente é empresa idônea, de modo que o montante aplicado a título de multa e juros, os quais somados resultam no

valor atualizado de mais de 50% do valor principal, a onera demasiadamente e compromete sua própria atividade econômica. E é tão somente por conta disso que a Recorrente requer a redução dos referidos encargos fiscais ao patamar de 20% (vinte por cento) do valor do tributo principal.

Assim é que a redução da multa ao patamar pleiteado pela Recorrente, qual seja 20% (vinte por cento), em atenção aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, é medida que se impõe, devendo ser dado provimento ao presente recurso ao menos nesse ponto, sob pena de violação ao artigo 89, do Código de Processo Civil [...]

Dessa forma, diante do exposto, é evidente que a cobrança da multa como efetuada nos autos é absolutamente ilegal, por violação às normas constitucionais e processuais vigentes, sobretudo ao artigo 82, do CPC, razão porquê também está devidamente demonstrado que o provimento do presente recurso também nesse tocante é medida que se impõe.

IV — DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Nos termos do art. 33 do Decreto no. 70.235/72, o recurso voluntário apresenta efeito suspensivo e, por isso, está em consonância com o que determina o art. 151, inciso III do CTN, deve ficar suspensa a exigibilidade do crédito tributário até o término do julgamento do recurso administrativo.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 52, inciso LV, resguarda a todos os litigantes e aos acusados em geral, seja em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Em virtude disso, no âmbito tributário, cabe perfeitamente o requerido pela Contribuinte, pois, esta discorda da decisão que manteve os valores lançados de ofício e pela procedência do Auto de Infração, e manutenção do crédito tributário, sendo-lhe assegurado o direito de recorrer administrativamente, observados os dispostos nas leis de processo administrativo tributário federal, a fim de provocar revisão da decisão administrativa desfavorável.

Espera-se que ao interpor o presente recurso voluntário este exerça seus poderes para suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído por lançamento de ofício.

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:

V- DOS PEDIDOS

Diante do acima exposto, requer-se:

- a) Que seja conhecido o presente recurso, visto ser este pertinente e tempestivo;
- b) Que se reconheça a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em trâmite discussão administrativa sobre o auto de infração, conforme dispõe o art. 33 do Decreto no. 70.235/72 e art. 151, inciso III do CTN;
- c) Que o presente recurso voluntário, com o fim de reformar a decisão da DRJ contida nas folhas 899 a 906, visando o reconhecimento da extinção do crédito tributário, devido o pagamento nos termos do art. 156, inciso I do CTN para os períodos de omissão de receita vendas e serviços:
 - (i) 31 de março de 2012;

(ii) 25 a 31 de janeiro 2013 (1º TRI 2013).

d) Que o presente recurso voluntário, reconheça a recomposição da conta gráfica que compreende a apuração do lucro real incluindo os valores referente a dedução indevida das contribuições sociais do ano calendário de 2013 (1º TRI, 2º TRI, 3º TRI e 4º TRI), visando o recolhimento dos tributos IRPJ e CSLL, para pagamento e extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156, I do CTN.

Concomitante com todos os pedidos, requer seja reduzido o percentual da multa aplicada para 20% do valor do imposto, sendo, por consequência, recalculado todo o valor de juros.

À vista de todo o exposto, uma vez demonstrado o direito da empresa contribuinte de ver sanadas as insubsistências decorrentes da ação fiscal, espera e requer a Recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, extinguindo-se o débito fiscal reclamado devido o pagamento.

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 cientificada. 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.

Omissão de Receitas

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

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.

Com base na legislação de regência, no Termo de Verificação Fiscal resta esclarecido, e-fls. 38-49:

III – DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS

A) Da omissão de receitas provenientes da revenda de mercadoria

14. No curso da presente ação fiscal, procedemos à auditoria dos lançamentos constantes das contas de venda de mercadorias, denominadas: “Venda de Mercadorias – conta n.º 0401101010001” e “Venda de Mercadorias filial – conta n.º 0401101010002”, a fim de verificar o correto registro das receitas auferidas.

15. No exame da conta na qual foram escrituradas as vendas efetuadas pela filial, observamos, inicialmente, que os lançamentos foram realizados mensalmente de forma consolidada, englobando as notas fiscais emitidas no período.

16. Desta forma, após confrontar os lançamentos contábeis escriturados nessa conta com os montantes mensais das notas fiscais eletrônicas emitidas pela filial, apuramos que o valor de R\$ 160.500,39, escriturado como receita de vendas, no mês de janeiro de 2013, difere do valor total das notas fiscais emitidas no mesmo mês pela filial, que somam R\$ 378.048,56.

17. Em razão dessa diferença, examinamos detalhadamente a relação das notas fiscais emitidas e os lançamentos do Livro Registro de Saídas. Desse exame, verificamos que as NF-e de venda de mercadorias emitidas no período de 25 a 31 de janeiro de 2013, não foram escrituradas na contabilidade nem registradas no referido livro fiscal.

18. Diante da situação e com o objetivo de apurar as razões que justificariam tal falta, já que os lançamentos mensais deveriam contemplar todas as notas fiscais de venda, foi expedido termo de intimação, em 05/10/2016, solicitando à contribuinte

esclarecimentos acerca da não inclusão das mencionadas notas fiscais na escrituração contábil.

19. Em resposta apresentada, em 21/10/2016, a mesma informou que a diferença se trata de erro na integração do sistema de faturamento para o sistema do livro fiscal, e conseqüentemente para o sistema contábil, não gerando assim a escrituração das notas fiscais listadas pela fiscalização.

20. Reconhecida pela contribuinte a falta na contabilização de vendas efetuadas pela filial, demos prosseguimento à auditoria fiscal com o exame dos lançamentos realizados na conta que registrou as vendas de mercadorias efetuadas pela matriz.

21. Nessa conta contábil, observamos que os lançamentos foram realizados diariamente de forma consolidada, englobando as notas fiscais emitidas, por CFOP.

22. Após confrontar os lançamentos da conta com os montantes diários das notas fiscais eletrônicas emitidas pela matriz, apuramos diferenças no dia 31 de março de 2012. Assim, procedemos como no caso das vendas da filial não escrituradas, examinamos detalhadamente a relação das notas fiscais emitidas nesse dia e os lançamentos constantes do Livro Registro de Saídas.

23. Do exame, verificamos que as últimas NF-e de venda de mercadorias emitidas no dia, não foram escrituradas na contabilidade nem registradas no livro fiscal.

24. Na sequência, com o objetivo de apurar as razões que justificariam tal falta, foi expedido termo de intimação, em 29/11/2016, solicitando à contribuinte esclarecimentos acerca da não inclusão das mencionadas notas fiscais na escrituração contábil.

25. Em resposta datada de 16 de dezembro de 2016, a mesma informou que a diferença entre os valores escriturados e as vendas efetuadas trata-se de provável erro na integração do sistema de faturamento para o sistema do livro fiscal, e conseqüentemente para o sistema contábil, não gerando assim a escrituração das notas fiscais listadas pela fiscalização.

26. Informou, ainda, que em razão da recente perda de dados em seus sistemas devido a problemas técnicos, tais comprovações deveriam ser confirmadas logo se restabelecesse o sistema.

27. Decorridos noventa dias dessa manifestação, nenhuma outra informação foi prestada acerca da não inclusão de NF-e na escrituração contábil.

28. Do exposto, constatamos a não escrituração contábil de diversas notas fiscais de venda. Tal situação caracteriza-se omissão de receita, e revela a irregularidade praticada pela contribuinte na apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

No presente caso restou comprovada a omissão de receitas pela falta de escrituração de notas fiscais de vendas, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

A Recorrente alega que após ajustes no lucro real recompondo os valores de notas fiscais de vendas não escrituradas ainda remanescem diferenças comparativamente aos montantes apurados de ofício. Ocorre que alterações nos registros contábeis elaborados pela Recorrente não invalidam as apurações efetivadas no procedimento fiscal que em que houve o exame da contabilidade da Recorrente de forma sistemática.

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 n.º 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, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Dedução Indevida de Despesas

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. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; [...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. [...]

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 41). [...]

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 - fazer 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.

Com base na legislação de regência, no Termo de Verificação Fiscal resta esclarecido, e-fls. 38-49:

III – DAS IRREGULARIDADES CONSTATADAS [...]

B) Da dedução indevida de despesas com impostos

29. Na auditoria fiscal, procedemos também ao exame dos registros constantes da Escrituração Contábil Digital (ECD) e das informações prestadas pela contribuinte nas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

30. No exame, verificamos que as Demonstrações do Resultado do Exercício não foram informadas pela contribuinte nos Registros J150 da Escrituração Contábil Digital (ECD), e ainda, que os valores do lucro líquido apurado antes da dedução da CSLL e do IRPJ, relativos aos trimestres do ano 2013, informados na DIPJ não correspondem aos valores apurados na contabilidade e registrados nos lançamentos de encerramento trimestral.

31. Desta forma, visando esclarecer as diferenças apuradas, em 11/01/2016, a contribuinte foi intimada a apresentar as Demonstrações do Resultado do Exercício, relativas aos trimestres do ano-calendário 2013.

32. Analisando os documentos entregues, observamos que os resultados apurados estão de acordo com as informações prestadas na declaração do imposto de renda, devidamente ajustadas pelas adições escrituradas no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Tal situação, entretanto, não esclareceu o porquê das diferenças em relação aos lançamentos contábeis de encerramento trimestral.

33. Efetuamos, então, o confronto entre os itens das demonstrações contábeis com as partidas dos mencionados lançamentos, a partir do qual verificamos que os valores dos Demais Impostos e Taxas inseridos nas demonstrações não equivalem aos valores registrados na contabilidade.

34. Assim, na sequência, a contribuinte foi intimada a apresentar os comprovantes das despesas com impostos deduzidas na apuração dos resultados trimestrais do ano 2013. Os documentos foram fornecidos, tratando-se de comprovantes de arrecadação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, do imposto de renda retido na fonte, e de guias de recolhimento do ICMS e do ISS.

35. De posse dos documentos, cotejamos os seus valores com os lançamentos contábeis a fim de identificar a adequada escrituração nas contas de resultado. Nesse procedimento, verificamos que os valores do imposto retido na fonte, ICMS e ISS foram devidamente contabilizados em contas de despesa e compuseram os

lançamentos de encerramento trimestral. Tal situação, entretanto, não foi observada em relação às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, cujos montantes pagos não foram identificados nas contas de despesa.

36. Em decorrência da não identificação acima apontada, intimamos a contribuinte, em 10/08/2016, a informar o número e o nome das contas de despesa, nas quais teriam sido contabilizadas as citadas contribuições, bem como a apresentar o Razão Contábil das referidas contas.

37. Em resposta apresentada, em 13 de setembro de 2016, a mesma prestou as informações solicitadas e forneceu o Razão das contas contábeis. Além disso, demonstrou o modelo de contabilização dos valores das contribuições, nas operações de compra e venda de mercadorias. [...]

40. Nesse regime, os contribuintes podem descontar, das contribuições devidas, créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda e a insumos utilizados na produção, dentre outras despesas e encargos incorridos. Por isso, nas operações de compra de mercadorias, o registro de valores de crédito do PIS/Pasep e Cofins a recuperar em contrapartida à conta transitória de apuração do custo das mercadorias vendidas.

41. Por outro lado, os contribuintes calculam os valores das contribuições devidas com base no faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Em relação às vendas de mercadorias, os valores das contribuições são contabilizados a débito das contas de resultado, que registram as contribuições incidentes sobre vendas, em contrapartida às contas de Passivo, que registram as obrigações a pagar.

42. Apesar de não constar do modelo de contabilização, observamos, ao verificar o Razão das contas, que mensalmente a empresa realizava lançamentos para transferir os saldos das contas de impostos a recuperar (Crédito PIS e Crédito Cofins) para as contas que registravam as obrigações a pagar (PIS a Recolher e COFINS a Recolher). Por esses registros, a empresa promovia o desconto dos créditos, já que esses valores reduziam os montantes das obrigações. Na sequência, os saldos das obrigações (contribuição devida menos créditos descontados) eram recolhidos.

43. Pois bem. Comentamos acima que, nas operações de venda de mercadorias, os valores das contribuições devidas são lançados a débito das contas de resultado, e deste modo são classificados como contribuições incidentes sobre vendas. Tais valores, compõem a apuração da Receita Líquida de Vendas e consequentemente a apuração do resultado contábil e fiscal.

44. Examinando o Razão das contas de resultado (PIS s/Faturamento e Cofins s/Faturamento), observamos que, trimestralmente, os valores de seus saldos foram zerados em decorrência do registro do lançamento de encerramento do período.

45. Confrontando os montantes trimestrais, objeto dos lançamentos de encerramento, com os valores incluídos na Demonstração do Resultado do Exercício (Deduções da Receita / Impostos sobre Vendas), e com os informados na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (Ficha 07A – linhas 12 e 13, contribuições incidentes sobre vendas), constatamos que os mesmos se equivalem. Portanto, os valores das contribuições incidentes sobre vendas foram integralmente deduzidos na apuração da receita líquida.

46. Quanto aos valores dos comprovantes de arrecadação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, que foram incluídos no item “Despesas com Impostos / Demais Impostos e Taxas” na Demonstração do Resultado do Exercício e informados como despesa operacional na Ficha 05D da DIPJ, verificamos, ao analisar o Razão das

contas de obrigações a pagar, que os mesmos se referem aos saldos das contribuições a recolher, após o desconto dos créditos.

No presente caso restou comprovada a dedução indevida de despesas referentes a PIS/Pasep e Cofins a recolher da base de cálculo do tributo, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

A Recorrente alega que após ajustes no lucro real recompondo os valores de despesas de PIS e Cofins deduzidas indevidamente ainda remanescem diferenças comparativamente aos montantes apurados de ofício. Ocorre que alterações nos registros contábeis elaborados pela Recorrente não invalidam as apurações efetivadas no procedimento fiscal que em que houve o exame da contabilidade da Recorrente de forma sistemática.

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 n.º 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, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Espontaneidade

A Recorrente alega que procede aos pagamentos que devem ser considerados como extinção dos tributos lançados.

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 n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

O Decreto n.º 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 n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF n.º 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 Fiscalização validamente cientificado a Recorrente em 01.06.2010, e-fls. 02-05.

No que se refere à a gestão de arrecadação de tributos, o Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria ME n.º 284, de 27 de julho de 2020, prevê:

Art. 1.º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Economia, tem por finalidade:[...]

VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e das demais receitas da União sob sua administração; [...]

Art. 290. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) compete gerir e executar, no âmbito da respectiva região fiscal e de acordo com a distribuição dos processos de trabalho pela SRRF, as atividades de cadastros, de arrecadação, de controle, de cobrança, de recuperação e garantia do crédito tributário, de direitos creditórios, de benefícios fiscais, de fiscalização, de revisão de ofício, de atendimento e orientação ao cidadão, de controle aduaneiro e de vigilância e repressão. (g. n.)

Tem-se que o início do procedimento exclui a espontaneidade da Recorrente em relação aos pagamentos efetuados. Os recolhimentos efetuados anteriores ao início da ação fiscal foram inteiramente considerados na apuração dos tributos devidos. Sobre a extinção de débitos, cabe a DRF de Origem gerir as atividades de arrecadação. Assim, a contestação aduzida na peça recursal, por isso, não pode ser sancionada.

Multa de Ofício Proporcional

A Recorrente apresenta alegações em face a exigência da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1.º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Trata-se de responsabilidade objetiva do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexiste mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional).

No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo e fora do prazo legal do tributo antes do início de qualquer procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratado nos autos (art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

No presente caso houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento). A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/04 n.º 104-007.636, de 28.10.2021, fls. 899-906, 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):

Da Omissão de Receitas de Vendas e Serviços

O contribuinte inicia sua impugnação requerendo a extinção do crédito tributário decorrente da infração relativa a receitas não contabilizadas, alegando que efetuou o recolhimento dos tributos, conforme DARFs que apresenta.

Em seu arrazoado, o contribuinte admite, sem controvérsias, a não contabilização de receitas descrita no Termo de Verificação Fiscal – TVF: (grifei)

“O Sr. Auditor Fiscal em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa, efetuou o presente lançamento de ofício, em face da apuração das infrações decorrentes de receitas não contabilizadas e das contribuições sociais deduzidas indevidamente, com fundamento em fatos de seu entendimento, cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A empresa deixou de contabilizar receitas decorrentes da revenda de mercadorias, ao não escriturar a totalidade das notas fiscais de revenda de mercadoria emitidas pela matriz e filial, no dia 31 de março de 2012 e no período de 25 a 31 de janeiro de 2013, respectivamente, valores apurados e descritos no Termo de Verificação Fiscal.

Tal situação ocorreu isoladamente na oportunidade, tendo em vista as dificuldades internas da empresa na implantação do sistema contábil/financeiro.

Assim sendo, a empresa efetuou o recolhimento dos tributos em questão de acordo com os DARFs em anexo, razão que deve ser extinto o respectivo crédito tributário.”

Apesar de o contribuinte afirmar que efetuou, após o início da ação fiscal, pagamentos relativos às receitas não escrituradas, não é o que se observa da análise dos DARFs que apresentou na impugnação: [...]

Conforme se observa, as datas de arrecadação são anteriores ao início da ação fiscal e da constatação das receitas omitidas.

Além disto, conforme explicitado no TVF, os valores pagos/declarados pelo contribuinte foram inteiramente considerados na apuração dos tributos devidos: [...]

Mantém-se, portanto, o lançamento efetuado a título de omissão de receitas.

Contribuições Sociais Deduzidas Indevidamente Na sua impugnação, o contribuinte afirma que:

“A empresa efetuava o pagamento de IRPJ/CSLL com base em apuração de resultado preliminar, que, quando da apuração final, não se procedeu aos devidos ajustes nos valores recolhidos e obrigações acessórias, fato que provocou as inconsistências entre a DRE correta, DRE extra contábil, DIPJ e obrigações acessórias.

No confronto entre a DRE correta e a DRE extra contábil, ocorreram ajustes entre linhas, caso das despesas de PIS e COFINS, no entanto, sem alterar o lucro antes dos tributos, sendo que o Sr. Auditor Fiscal foi equivocadamente induzido a erro.

Contudo, todos os valores estão suportados por documentos hábeis, bem como registrados em contas corretas e os saldos confrontados com relatórios internos e obrigações acessórias, sendo assegurada a veracidade dos saldos.”

Apesar de suas afirmações, o contribuinte não apresenta qualquer demonstração que invalide as conclusões a que chegou a fiscalização após a análise da sistemática de contabilização das contribuições efetuada pela empresa:

De acordo com o TVF:

“42. Apesar de não constar do modelo de contabilização, observamos, ao verificar o Razão das contas, que mensalmente a empresa realizava lançamentos para transferir os saldos das contas de impostos a recuperar (Crédito PIS e Crédito Cofins) para as contas que registravam as obrigações a pagar (P.I.S. a Recolher e COFINS a Recolher). Por esses registros, a empresa promovia o desconto dos créditos, já que esses valores reduziam os montantes das obrigações. Na sequência, os saldos das obrigações (contribuição devida menos créditos descontados) eram recolhidos. [...]

44. Examinando o Razão das contas de resultado (PIS s/Faturamento e Cofins s/Faturamento), observamos que, trimestralmente, os valores de seus saldos foram zerados em decorrência do registro do lançamento de encerramento do período.

45. Confrontando os montantes trimestrais, objeto dos lançamentos de encerramento, com os valores incluídos na Demonstração do Resultado do Exercício (Deduções da Receita / Impostos sobre Vendas), e com os informados na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (Ficha 07A – linhas 12 e 13, contribuições incidentes sobre vendas), constatamos que os mesmos se equivalem. Portanto, os valores das contribuições incidentes sobre vendas foram integralmente deduzidos na apuração da receita líquida.

46. Quanto aos valores dos comprovantes de arrecadação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, que foram incluídos no item “Despesas com Impostos / Demais Impostos e Taxas” na Demonstração do Resultado do Exercício e informados como despesa operacional na Ficha 05D da DIPJ, verificamos, ao analisar o Razão das contas de obrigações a pagar, que os mesmos se referem aos saldos das contribuições a recolher, após o desconto dos créditos. [...]

48. Ora, se os valores recolhidos em Darf correspondem aos saldos das contribuições devidas com base no faturamento, após o desconto dos créditos, e se os montantes dessas contribuições foram deduzidos integralmente na apuração do resultado, constatamos que a inclusão dos valores dos recolhimentos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, na demonstração contábil do resultado e na declaração do imposto de renda, como despesa operacional, representa duplicidade de dedução dos

valores recolhidos. Portanto, revela-se indevida a dedução efetuada em duplicidade. Tais valores devem ser glosados.”

Ou seja, a fiscalização demonstrou que, após deduzir integralmente as contribuições incidentes sobre vendas na apuração da receita líquida, o contribuinte computou, indevidamente, estes mesmos valores como despesa operacional.

Por seu lado, o contribuinte não conseguiu contraditar a demonstração realizada pela fiscalização.

Os valores deduzidos indevidamente foram assim relacionados no TVF: [...]

As planilhas que o contribuinte apresentou, sob o título “Comparativo das Apurações do IRPJ e da CSLL” (fls. 753 a 756,) não conseguem estabelecer que a duplicidade da dedução dos valores das contribuições recolhidos não tenha afetado o resultado do período.

Conforme se observa, por exemplo, na planilha relativa ao 1º trimestre de 2013, a igualdade do Resultado do Período (“Resultado antes dos impostos”) é obtida com a redução do item despesas administrativas”, de R\$ 686.938,69 para R\$ 604.450,57, sem que se explique a razão da redução e a composição de contas que integrariam este item de despesa: [...]

A redução das despesas administrativas, no exato valor das contribuições deduzidas em duplicidade, repete-se nos demais demonstrativos apresentados.

Por tudo, tendo em vista que os documentos trazidos aos autos não são suficientes para modificar ou extinguir os valores lançados, deve ser mantido o lançamento efetuado.

Conclusão

Voto pela improcedência da impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Assim sendo, o no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/04 n.º 104-007.636, de 28.10.2021, fls. 899-906, 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).

Lançamento Reflexo

O nexos causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSSL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva