



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10980.724594/2018-42</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2003-006.895 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 20 de março de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | NOVA GUAIRA TRANSPORTES EIRELI                  |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto pela Contribuinte, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 141/156, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA de fls. 119/132, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de contribuições previdenciárias, consistente na insuficiência de recolhimentos da contribuição previdenciárias sobre a receita bruta – CPRB, conforme descrito no auto de Infração de fls. 02/06, lavrado em 17/09/2018, referente às competências de 01/2014 a 04/2015, com ciência do RECORRENTE em 21/09/2018, conforme termo de fl. 91.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi aplicado no valor histórico de R\$ 758.182,71, já inclusos juros de mora (até a data de lavratura) e multa qualificada de 150%.

Dispõe o relatório fiscal (fls. 07/13), o que segue:

5. A fiscalização constatou a prática de fraude pela empresa ao se utilizar de créditos indevidos para não declarar ou informar em valores bem menores em suas DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – impostos e contribuições, no período de 01/2013 a 04/2015. Dentre os tributos não declarados ou informados a menor, está a CPRB relativa ao período de 01/2014 a 04/2015 e objeto do presente auto de infração.

6. Ainda na fase de diligência fiscal, através do TIDF de 11/01/2017, item 4, a fiscalização solicitou esclarecimentos quanto a compensações da empresa, oriundas da utilização de possíveis créditos, tendo em vista que em verificação

preliminar de suas DCTF mensais, constatou-se que várias estavam sem valores de impostos e contribuições, ou estavam com valores muito baixos, mesmo tendo a empresa informado movimento e faturamento em sua DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica referente a 2013. Parte destas DCTF, inicialmente contendo os valores dos tributos, foram retificadas para valores nulos ou menores e em nenhuma delas havia registro de algum crédito a favor da empresa. Em anexo, extrato dos sistemas da RFB em que se verifica a retificação de várias das DCTF. Como resposta, através de sua carta de 03/02/2017, cópia em anexo, a empresa atestou que se tornou cessionária de crédito financeiro, oriundo de procedimento administrativo junto à Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de resgate de título da dívida pública externa. No entanto, não especificou quais eram os títulos, nem fez referência a qualquer valor e prazo dos mesmos.

7. Também na fase de diligência fiscal, pelo Termo de Intimação Fiscal de 23/03/2017, item 1, cópia em anexo, a fiscalização solicitou a especificação de quais foram os títulos da dívida pública, cujos créditos a empresa se utilizou para não declarar os tributos em DCTF, com detalhamento do número dos documentos, valor, prazo. Em resposta ao TIF, pela carta de 04/04/2017, a empresa novamente não especificou qualquer título do qual possuísse algum direito de crédito. Apenas atestou que os referidos créditos estavam alocados junto ao Ministério da Fazenda, em dívidas agrupadas em operações especiais, Unidade Orçamentária nº 71.101 – recurso sob supervisão do Ministério da Fazenda, Número de Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754. Atestou que abriu o Protocolo 011.79446.000257.2013.000.000 junto ao STN para quitação de débitos fazendários com títulos da dívida pública. Mencionou também a existência do Processo nº 13811.726.457/2012-97 junto à RFB, em que confessou seus débitos e seu pagamento com tais créditos. Afirmou ainda que tal procedimento estaria amparado pela Portaria da SRF nº 913, de 25/07/2002. Em anexo, cópia desta carta da empresa.

8. Em que pese a possível existência de algum crédito da dívida pública em favor da empresa, cujos títulos não foram identificados e detalhados pela mesma, conforme solicitação da fiscalização, mas, nos termos da legislação vigente – Lei nº 9430 de 27/12/1996, Artigo 74, é vedada a compensação de impostos e contribuições administrados pela RFB, com crédito que não esteja relacionado aos mesmos. Também nos termos do Parágrafo 1º do mesmo artigo da mesma lei, a compensação de impostos e contribuições precisa ser declarada à RFB, com indicação dos créditos, em declarações instituídas pela RFB. A empresa, no entanto, não declarou as compensações, simplesmente deixou de declarar os valores dos tributos ou os declarou com valores bem menores do que os realmente devidos.

A autoridade lançadora passou, então, a destacar como efetuou a apuração dos valores de impostos e contribuições devidos, indicando que buscou informações nos registros contábeis da empresa, referentes ao período fiscalizado, pois a contribuinte afirmou não mais

possuir documentos com as memórias de cálculo dos tributos. A contribuinte apresentou cópia de boletim de ocorrência aberto à época dos fatos com a finalidade de registrar que o banco de dados do escritório foi invadido através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações.

Com relação à CPRB, a autoridade fiscal destacou que a RECORRENTE, tendo em vista seu ramo de atividade, tornou-se contribuinte da mesma a partir de 01/2014, com a introdução do inciso XIV no § 3º da Lei nº 12.546/2011, pela Lei nº 12.844/2013. Para esta contribuição, as últimas DCTF mensais e retificadas da empresa, ou aquelas que foram únicas para determinado mês, relativas ao período de 01/2014 a 04/2015, não informaram valor devido da contribuição, à exceção do mês 05/2014 em que o valor declarado foi de R\$ 169,33, bem abaixo do realmente devido.

Desta feita, apurou as bases de cálculo mensais para o cálculo da CPRB conforme os faturamentos mensais da empresa decorrente da prestação de serviços, conforme especificado às fls. 10/11:

13.1. Em relação a 2014, os valores de faturamento foram identificados nos lançamentos a crédito da Conta “03.1.1 – RECEITA BRUTA”, e em referência a 2015, nos lançamentos a crédito das contas “03.1.1.03.001 – SERVIÇOS PRESTADOS A VISTA” e “03.1.1.03.002 – SERVIÇOS PRESTADOS A PRAZO”. As informações contábeis de 2014 foram obtidas do arquivo digital relativo ao ano de 2014, e enviado pela mesma ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. A fiscalização obteve este arquivo do SPED conforme cópia da solicitação em anexo.

13.2. Com relação a 2015, as informações foram obtidas do Livro Diário e do Livro Razão, relativos ao primeiro quadrimestre de 2015, em meio físico, apresentados pela empresa à fiscalização, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 17/05/2018, cópia em anexo.

Sobre o valor mensal apurado, registrado na tabela de fls. 10/11, foi aplicada a alíquota da CPRB de 1,00%, prevista no art. 8º da Lei nº 12.546/2011, na redação da Lei nº 12.844/2013 e alterações posteriores.

Ademais, foi aplicada multa de ofício qualificada correspondente à alíquota de 150%, em razão da acusação da prática de fraude pela empresa.

Por fim, destacou que a mesma fiscalização resultou no lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, objeto do processo nº 10980.724593/2018-06.

### **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 96/114, em 17/10/2018. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

8.1. Verifica-se que a Fazenda considerou nos autos de infração diferenças a serem pagas partir de janeiro de 2013. Note-se que a procedimento restou finalizado em 21/09/2018, pelo que se encontra operada a decadência em relação aos créditos com mais de cinco anos contados deste período, porquanto extintos eventuais créditos anteriores à data de 21/09/2013 nos termos do art. 156, V, CTN e, como consectário lógico, não mais podem ser cobrados do contribuinte. Nos termos da legislação tributária, inexigíveis, portanto quaisquer valores anteriores a 21/09/2013.

8.2. A Contribuinte foi intimada a apresentar os documentos e informou que o computador do profissional de contabilidade responsável pelo armazenamento foi alvo de invasão através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações, juntando inclusive a cópia do Boletim de Ocorrência. Assim sendo, é certo que o procedimento administrativo não atendeu aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, previstos na Constituição uma vez que deveria aguardar a apuração criminal relativa ao cibercrime para, somente após, proceder à lavratura dos autos de infração, uma vez que os valores considerados para tal mister podem ter graves incorreções.

8.3. A lavratura dos autos de infração e imposições tributárias, calcadas apenas em presunções, e não provas, não se sustenta, está eivada de ilegalidade, pois fere o direito de defesa da Impugnante, bem como o devido processo legal, constitucionalmente garantidos.

8.4. Da análise do Relatório Fiscal, depreende-se que o Sr. Auditor fiscal realizou a fundamentação de quatro autos de infração no mesmo documento todos apurando supostas diferenças devidas. Para tanto o Sr. Fiscal ignorou o fato de ter sido a empresa vítima de cibercrime, desconsiderou declarações e retificações realizadas, passando a arbitrar valores com base em documentos contábeis. Assim, é certo afirmar que a lavratura do Auto de Infração foi realizada com base no Relatório Fiscal, peça esta que deveria conter os elementos examinados, a origem do débito e a fundamentação legal. As informações contidas no Relatório de Fiscal são de fundamental importância para a Impugnante por permitirem descobrir quais as supostas irregularidades cometidas, base de cálculo do imposto e juros aplicados para então, a partir disto, exercer seu direito de defesa.

8.5. In casu, conforme relatório fiscal trata-se de cobrança de PIS/PASEP, COFINS, IRPJ e CSSL, todavia o Auditor cerceou o direito de defesa do contribuinte uma vez que não encaminhou os seguintes documentos: Planilha discriminando mês a mês o valor do Salário Base de Contribuição; Planilha discriminando mês a mês o valor da contribuição; Planilha discriminando mês a mês os valores dos juros. E pior, não consta no Relatório Fiscal a prova de que o Auditor tenha descontado do débito os valores que a empresa já havia recolhido e se foram deduzidos de modo correto no mês exigível.

8.6. Os autos de infração e o Relatório Fiscal deveriam consignar os elementos de convicção da autoridade fiscal pautada em documentação hábil, de forma a permitir à contribuinte a formulação de sua defesa, com base nos mais comezinhos princípios de justiça. Assim e com base na ausência de indicação dos elementos de conclusão adotados pela douta autoridade, quando da lavratura do auto de infração, absolutamente nulo este, devendo ser arquivado.

8.7. Para que o mesmo se constitua líquido e certo, dentre outros pressupostos, se exige que referida peça não tenha alíquota, base de cálculo, valor tributável ou matéria tributável fora das hipóteses expressas na lei complementar, na lei tributária ou mesmo fora do enunciado na Constituição Federal, e fora dos fatos econômicos, financeiros ou jurídicos ocorridos.

A circunstância descrita no Auto de Infração é vinculada ao documento físico, material e palpável que embasa a matéria fática comprobatória do fato gerador; o porquê de sua ocorrência e exteriorização, sob pena de se cobrar, lançar ou exigir tributo ou contribuição por expressa presunção fiscal, por ficção criada pelo fisco em seu proveito exclusivo, transformando o ato regrado e vinculado em ato discricionário, praticado ao seu bel talante.

8.8. Salaria que os elementos aqui discriminados caracterizam formalidade essencial à validade administrativa e à eficácia jurídica da peça básica do processo administrativo fiscal, porque expressam a origem, ou a causa do tributo ou da contribuição social que se exige; isto é, o "quantum debeatur" que, no caso do Auto de Infração atacado, foi exigido em montante deveras superior à realidade fática, ausente de elementos básicos, impondo a total nulidade. A posição da jurisprudência sobre o tema em comento é pacífica quando determina que o Auto de Infração deve, obrigatoriamente, sob pena de nulidade, descrever circunstanciada e materialmente a ocorrência do fato gerador.

8.9. Assim, nem de longe pode-se considerar o título líquido certo e exigível, não podendo legalmente prevalecer, haja vista a comprovada iliquidez e incerteza do montante do débito apurado seja pela falta de parâmetros de dados de cálculos seja por considerar documentos contábeis mesmo noticiado cibercrime.

8.10. A ausência de liquidez, certeza e exigibilidade dos Autos de Infração em tela é patente, impondo sua nulidade, eis que os argumentos expendidos, em cotejo com os documentos anexos apresentam prova completa, séria, com força de convencimento, apontando que os valores cobrados não podem ser tidos como devidos pela inobservância dos mais elementares princípios legais vigentes, mormente os dados fiscais eletrônicos da empresa, desconsideração de retificações válidas e base em documentos contábeis expressos e presunções.

8.11. Enfatiza que o próprio Código Tributário Nacional é claro ao prescrever que a interpretação da lei tributária deve ser a favor do contribuinte, conforme dispõe o seu artigo 112. Deste modo, tendo em vista que a prática de fraude parte somente da presunção do estado, desacompanhada de qualquer prova, deve-se ser interpretado o feito da forma mais favorável à empresa contribuinte.

8.12. Em relação aos autos de infração a multa foi imposta no percentual de 150%, caracterizando-se por demais, o efeito confiscatório, vedado pela Carta Magna, bem como o desatendimento ao princípio da capacidade contributiva. Portanto, roga pela exclusão das penalidades debatidas, ou, não sendo o entendimento, sua redução, a fim de que se atinja de maneira adequada sua finalidade e seja exarada em acordo com os princípios constitucionais tributários.

8.13. Não é demais lembrar que a atuação do fisco deve ter vistas a preservação da empresa, conceito este com objetivo principal de manter a unidade produtora, objetivando a promoção de sua função social, de maneira afigura-se princípio de feição pública de relevante interesse social.

8.14. A empresa requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidas.

8.15. Por todo o exposto, requer o acolhimento da impugnação, dando-lhe integral provimento com a declaração de nulidade do auto de infração e determinando o arquivamento do procedimento em face das razões de fato e de direito aduzidas por ser medida de salutar justiça!

#### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 119/132):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015**

**Ementa:**

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.**

Não são alcançados pela decadência os créditos tributários lançados dentro do prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, se existir recolhimento parcial do respectivo tributo, ou contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se inexistir o referido recolhimento.

**DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando, na fase de manifestação de inconformidade, foi concedida oportunidade ao Autuado de apresentar documentos e esclarecimentos.

**EXTRAVIO DE DOCUMENTOS.**

A demonstração de eventual extravio de documento deve seguir as normas de regência, que incluem vários procedimentos com o objetivo de tornar público o ocorrido e dar início à regularização dos livros e documentos que substituirão os extraviados.



MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabe a qualificação da multa de ofício quando não comprovada a prática dolosa por parte do contribuinte de sonegação tributária, fraude e/ou conluio.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A autoridade julgadora de primeira instância apenas afastou a multa qualificada de 150%, diante da não comprovação da prática dolosa por parte do contribuinte, relacionada aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Assim, reduziu a multa para o percentual ordinário de 75%.

### Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ, conforme AR de fl. 136 (sem indicação da data de recebimento), apresentou o recurso voluntário de fls. 141/156 em 12/02/2019.

Em suas razões, reitera os argumentos da impugnação, conforme os seguintes tópicos:

- i. DA DECADÊNCIA;
- ii. CERCEAMENTO DE DEFESA
- iii. AUSÊNCIA DE CERTEZA LIQUIDEZ E EXIGIBILIDADE
- iv. DO *IN DUBIO PRO* CONTRIBUINTE
- v. PRESERVAÇÃO DA EMPRESA
- vi. DAS PROVAS

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator



Verifica-se que não consta, no AR de fl. 136, a data de entrega da intimação acerca do acórdão proferido pela DRJ (consta apenas o carimbo da unidade de entrega datado de 25/01/2019). Apesar do extrato dos Correios de fl. 137 indicar que a intimação foi entregue em 24/01/2019, o mesmo não possui assinatura do contribuinte destinatário e, portanto, não pode ser utilizado como prova da data de ciência do acórdão recorrido.

Neste sentido, nos termos do Decreto nº 70.235/72, em caso de via postal, a intimação considera-se feita na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

(...)

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento **ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação;**

No caso, como há omissão da data do recebimento, considera-se feita a intimação em 07/02/2019, que corresponde ao 15º dia após a data de expedição da intimação, ocorrida em 23/01/2019 (fl. 137).

Portanto, é tempestivo o recurso voluntário apresentado em 12/02/2019, e por atender aos demais requisitos legais, o mesmo merece conhecimento.

Antes de analisar os termos do recurso, importante destacar que as razões de defesa do RECORRENTE consistem em argumentos genéricos, sem adentrar nas especificidades do lançamento, nem mesmo discute o tributo específico lançado. Tanto que uma busca simples na peça recursal sequer retorna o termo “CPRB”.

Ademais, percebe-se que desde a impugnação a defesa do contribuinte está focada no outro auto de infração resultante da mesma fiscalização, que teve por objeto o lançamento dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Tanto que na impugnação, na parte da exposição dos fatos, são mencionados apenas os autos de infração dos referidos tributos, sem mencionar a CPRB (fl. 97). Também no corpo da peça, o contribuinte informa expressamente que o caso trata de “cobrança de PIS/PASEP, COFINS, IRPJ e CSLL” (fl. 102).

No recurso voluntário, por sua vez, apesar de não mais mencionar expressamente os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, a contribuinte afirma que “o Sr. Auditor fiscal realizou a fundamentação de **quatro autos de infração** no mesmo documento todos apurando supostas

*diferenças devidas*” (fl. 146). Ou seja, é uma peça voltada para a defesa de outros lançamentos, o que corrobora com a permanência da apresentação de argumentos genéricos.

Importante trazer a constatação acima para atestar que o contribuinte não se insurge contra o lançamento do tributo específico (CPRB), mas sim contra a forma como realizada a fiscalização e a apuração do crédito tributário, mediante a apresentação de argumentos genéricos que servem tanto para o presente caso, como para o processo em que se discute os demais tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

Tendo em vista que as matérias de defesa apresentadas pelo RECORRENTE se repetem em vários tópicos ao longo de sua peça recursal, passo a fazer a análise na ordem em que foram apresentadas.

## I. PRELIMINARES

### I.a. Decadência

A RECORRENTE defende a decadência parcial do lançamento pois, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, estariam extintos “*quaisquer valores anteriores a 21/09/2013*”, visto que o lançamento ocorreu em 21/09/2018.

Contudo, insubsistente o pleito da contribuinte, pois o presente lançamento engloba apenas as competências de 01/2014 a 04/2015. Não há qualquer competência do ano 2013.

Ou seja, sem adentrar na discussão quanto à regra de contagem do prazo decadencial, ainda que aplicável a regra mais favorável ao contribuinte (art. 150, § 4º, CTN), o lançamento poderia atingir fatos geradores até o 21/09/2013 (fato incontroverso), o que engloba todo o período objeto do lançamento.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

### I.b. Nulidade do Lançamento. Cerceamento Direito de Defesa

O RECORRENTE pleiteou a nulidade do lançamento. Volta a afirmar que “*o cerceamento de defesa cinge no fato de que a autuação não levou em consideração a informação de que o computador do profissional de contabilidade responsável pelo armazenamento dos documentos a serem apresentados foi alvo de invasão através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações*” (fl. 144).

No seu entender, a autoridade fiscal deveria aguardar a apuração criminal relativa ao cibercrime para, somente após, efetuar a lavratura do auto de infração.

Assim, defendeu que o lançamento estaria apenas baseado em presunções e concluiu o seguinte (fl. 145):

A lavratura dos autos de infração, antes mesmo da apuração do cibercrime e/ou recuperação da documentação da empresa, impede o desenvolvimento das atividades da empresa, e se configura em patente cerceamento do direito de defesa, ofensa ao devido processo legal e insegurança jurídica.

Isto porque a segurança jurídica como princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, garantido por nossa Carta Magna, tem por função garantir estabilidade as relações jurídicas, ou seja, impossibilita que os envolvidos sofram alterações em razão da manipulação do aplicador da norma legal.

No caso a lavratura dos autos de infração se consubstancia em ofensa a segurança jurídica uma vez que exige tributo antes de apurada a responsabilidade pela perda da documentação, cerceando o direito a ampla defesa e devido processo legal.

Contudo, não merece reparo a decisão de piso.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.**

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira )

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O contraditório no processo administrativo fiscal tem por escopo a oportunidade de o sujeito passivo conhecer dos fatos apurados pela fiscalização, devidamente tipificados à luz da legislação tributária, e, dentro do prazo legalmente previsto, poder rebater, de forma plena, as irregularidades então apontadas pela Autoridade Fiscal, apresentando a sua versão dos fatos e juntando os elementos comprobatórios de que dispuser. Em suma, é o sistema pelo qual a parte tem a garantia de tomar conhecimento dos atos processuais e de reagir contra esses.

Ademais, cabe ressaltar que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal, ou seja, apenas a partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Entende-se descabido o argumento de cerceamento do direito de defesa em fase procedimental em que impera o princípio inquisitório, no qual a pretensão fiscal ainda não está consolidada, pois quando o sujeito passivo apresenta impugnação e revela conhecimento sobre as imputações que lhe são feitas e os elementos nas quais se baseiam é afastada a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Verifica-se que depois de cientificado da exigência, o contribuinte dispõe do prazo de trinta dias para apresentar sua impugnação, na qual refutará, de forma igualmente clara e precisa, as imputações que lhe foram feitas, nos termos do art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que ocorreu regularmente no presente caso, motivo pelo qual não há que se falar em ofensa ao direito ao contraditório e à ampla defesa.

No presente caso, vê-se que o auto de infração de fls. 02/06 apresenta todas as bases legais para a efetuação do lançamento e demais legislações utilizadas para a apuração do cálculo do presente débito, com a indicação da base de cálculo utilizada em cada competência.

Da mesma forma, o relatório fiscal de fls. 07/13 explana toda a matéria fática envolvendo o caso, inclusive a existência do boletim de ocorrência apresentado pelo contribuinte cujo objeto foi o *“registro de que o banco de dados do escritório foi invadido através da Internet e que até aquela data, não havia sido possível a recuperação das informações”* (fl. 09).

Como consequência da impossibilidade de apresentação de documentos com as memórias de cálculo dos tributos de interesse da fiscalização, esta foi obrigada a buscar informações nos registros contábeis da empresa, referentes ao período fiscalizado, o que é algo bastante comum ante a falta de apresentação (ou inexistência) de documentos.

Não possui lógica a pretensão de que a autoridade fiscal deveria ter se abster de proceder ao lançamento em razão da ausência de apresentação, pelo contribuinte, da documentação solicitada. Tal entendimento não encontra amparo no ordenamento jurídico. Isso porque, constatada a ocorrência do fato gerador, impõe-se à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário por meio do lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

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.

De igual modo, não se mostra razoável exigir que a fiscalização aguarde a eventual conclusão de investigações conduzidas por autoridade policial para, somente então, efetuar o lançamento. A adoção de tal postura poderia conduzir à ocorrência da decadência do crédito tributário, com a consequente extinção do direito de a Fazenda Pública constituí-lo e cobrá-lo, considerando-se que o prazo decadencial não se submete a hipóteses de suspensão ou interrupção.

Nesse contexto, diante da não apresentação da documentação requisitada, cabe à autoridade fiscal – e, na verdade, impõe-se que assim proceda – utilizar outros elementos disponíveis para a apuração da base de cálculo. Foi precisamente o que ocorreu no presente caso.

Para fins de apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), a fiscalização necessitava identificar a receita bruta auferida pelo contribuinte em cada período de apuração. Para tanto, recorreu aos próprios registros contábeis da empresa, conforme detalhado no relato fiscal (fls. 09/11).

10. Pela análise dos registros contábeis da empresa constatou-se que em apenas parte do período fiscalizado, houve contabilização dos tributos que empresa apurou como devidos. No entanto, apesar da contabilização, os valores não foram declarados em DCTF ou o foram, mas em valores bem menores do que aqueles que foram contabilizados.

11. Assim, coube à fiscalização a lavratura de autos de infração para cobrança dos impostos e contribuições que deixaram de ser declarados pela empresa em suas DCTF e por consequência, recolhidos aos cofres da União. Estes tributos, além da CPRB, objeto do auto de infração do presente processo, também abrangem os seguintes: IPRJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido, Contribuição ao PIS/PASEP – Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público e COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Por questões operacionais da RFB, estes tributos são objeto de autos de infração que integram outro Processo, o de nº 10980-724.593/2018-06.

12. Em relação à CPRB, objeto do presente auto de infração, a empresa, tendo em vista seu ramo de atividade, tornou-se contribuinte da mesma a partir de 01/2014, com a introdução do Inciso XIV no Parágrafo 3º da Lei nº 12546 de 14/12/2011, pela Lei nº 12844 de 19/07/2013. A CPRB substituiu as contribuições previdenciárias dos Incisos I e III do Artigo 11 da Lei nº 8212 de 24/07/1991. Para esta contribuição, as últimas DCTF mensais e retificadas da empresa, ou aquelas que foram únicas para determinado mês, relativas ao período de 01/2014 a 04/2015, não informaram valor devido da contribuição, à exceção do mês 05/2014 em que o valor declarado foi de R\$ 169,33, bem abaixo do realmente devido.

#### **BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS**

13. As bases de cálculo mensais para o cálculo da CPRB foram os faturamentos mensais da empresa decorrente da prestação de serviços.

13.1. Em relação a 2014, os valores de faturamento foram identificados nos lançamentos a crédito da Conta “03.1.1 – RECEITA BRUTA”, e em referência a 2015, nos lançamentos a crédito das contas “03.1.1.03.001 – SERVIÇOS PRESTADOS A VISTA” e “03.1.1.03.002 – SERVIÇOS PRESTADOS A PRAZO”. As informações contábeis de 2014 foram obtidas do arquivo digital relativo ao ano de 2014, e enviado pela mesma ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. A fiscalização obteve este arquivo do SPED conforme cópia da solicitação em anexo.

13.2. Com relação a 2015, as informações foram obtidas do Livro Diário e do Livro Razão, relativos ao primeiro quadrimestre de 2015, em meio físico, apresentados pela empresa à fiscalização, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 17/05/2018, cópia em anexo.

13.3. Segundo os subitens anteriores, os valores mensais de faturamento obtidos pela fiscalização, foram os da tabela a seguir:

(...)

13.4. Os extratos relativos aos balancetes mensais contábeis da empresa, extraídos através de leitura do arquivo digital da contabilidade relativa a 2014 e também, as cópias de páginas do Livro Razão do primeiro quadrimestre de 2015, estão em anexo. Nestes documentos pode-se identificar os valores dos faturamentos mensais.

Ou seja, com base em documentos contábeis da RECORRENTE (SPED, Livro Diário e do Livro Razão) – os quais foram, inclusive, acostados aos autos –, a autoridade fiscal apurou a receita bruta auferida, que é a base de cálculo da CPRB.

Assim, caberia ao contribuinte apresentar razões, embasada em documentação hábil e idônea, a fim de efetuar eventuais adequações no crédito tributário lançado, o que não foi feito.

Portanto, resta evidente que a autoridade fiscal cumpriu com o seu dever de apresentar elementos suficientes para identificar a origem do lançamento, bem como os cálculos realizados para a apuração do crédito tributário, a fim de permitir a defesa da contribuinte.

Desta maneira, restou claro que foram cumpridos os requisitos do art. 142 do CTN para a lavratura do auto de infração.

Por todo o exposto, entendo que não há que se falar em cerceamento de direito de defesa e nulidade do lançamento no presente caso.

### **I.c. Ausência de Certeza Liquidez e Exigibilidade**

Neste tópico, a RECORRENTE volta a sustentar cerceamento do direito de defesa pelo fato de que sustenta que *“não se verifica nos autos elementos fundamentais para exercício do direito de defesa tais como”* (fl. 146):

- a) Planilha discriminando mês a mês o valor do Salário Base de Contribuição;
- b) Planilha discriminando mês a mês o valor da contribuição;
- c) Planilha discriminando mês a mês os valores dos juros;
- d) Não encaminhou/considerou mês a mês o valor do Salário Base de Contribuição;
- e) Não encaminhou/considerou mês a mês o valor da contribuição;



f) Não encaminhou/considerou mês a mês os valores dos juros;

Contudo, insubsistente suas alegações, pois:

- a) O valor do Salário Base de Contribuição é desnecessário, visto que o tributo lançado incide sobre a receita bruta;
- b) O valor de cada contribuição lançada, mês a mês, encontra-se à fl. 04;
- c) O valor dos juros mensais apurados encontra-se à fl. 05;
- d) A exigência é impertinente pois, como afirmado, o Salário Base de Contribuição não é base de cálculo da CPRB;
- e) O valor mensal da contribuição apurada e respectivos juros e multa encontra-se às fls. 04/05;
- f) O valor mensal da contribuição apurada e respectivos juros e multa encontra-se às fls. 04/05;

Também não prospera a afirmação da defesa de que *“não há descrição precisa de quais os meses não foram recolhidos, e em que meses e valores forma descontados em valores bem menores do que os realmente devidos”*.

Isso porque, conforme exposto pela autoridade fiscal, as DCTFs da empresa *“relativas ao período de 01/2014 a 04/2015, não informaram valor devido da contribuição, à exceção do mês 05/2014 em que o valor declarado foi de R\$ 169,33, bem abaixo do realmente devido”* (fl. 10).

Ou seja, à exceção do valor de R\$ 169,33 na competência 05/2014, não havia qualquer valor de tributo a ser abatido da CPRB apurada pela autoridade fiscal. Desta forma, o relatório fiscal deixa evidente que este único valor declarado de CPRB em 05/2014 foi efetivamente deduzido na apuração do crédito tributário:

15. Especificamente em relação ao mês 05/2014, o valor de R\$ 169,33 da CPRB, declarado na DCTF deste mês, foi deduzido do cálculo da contribuição lançada.

Isto está claro no demonstrativo de apuração de fl. 04.

Portanto, não há qualquer mácula no lançamento, não merecendo prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

#### **I.d. Do In Dubio Pro Contribuinte**

A RECORRENTE transcreve o art. 112 do CTN e pleiteia a interpretação da lei tributária da forma mais favorável ao contribuinte. Com isso, argumenta que:

Deste modo, tendo em vista que a prática de fraude parte somente da presunção do estado, desacompanhada de qualquer prova, deve-se ser interpretado o presente feito da forma mais favorável à empresa contribuinte.

No entanto, não há interpretação de lei de forma diversa ou de maneira a prejudicar o contribuinte. O lançamento de tributo não é sanção por ato ilícito nem decorre de fraude, conforme art. 3º do CTN, mas sim da constatação da existência do fato gerador do tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

À época dos fatos, o art. 8º da Lei nº 12.546/2011 (fundamento legal apontado pela autoridade fiscal) previa o seguinte:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Sendo assim, ao constatar a ocorrência do fato gerador (subsunção do fato à norma), a autoridade fiscal procedeu com o lançamento do tributo devido.

Portanto não há que se falar em interpretação menos ou mais favorável ao contribuinte, pois houve a apuração do tributo nos estritos termos da lei.

Não há o que prover neste ponto.

### **I.e. Preservação da Empresa**

Neste ponto, a contribuinte apresenta argumentos – ainda genéricos – a respeito da *“manutenção da atividade empresarial em momentos de crise econômico-financeira”*. Pleiteia, assim, a proteção da atividade empresarial, a fim de que não sejam aplicadas *“regras gerais de punição sem levar em consideração as peculiaridades do caso”*.

Contudo, repete-se que a cobrança de tributo não é sanção de ato ilícito ou punição, mas sim uma obrigação decorrente da realização de um fato gerador previsto em lei que, no caso, é o auferimento de receita bruta.

Ou seja, a obrigação tributária objeto do lançamento em análise decorre de lei e não da arbitrariedade do agente fiscal, sendo seu cumprimento uma obrigação de todos os contribuintes que se enquadrem na hipótese de incidência, não havendo razões para deixar de efetuar a cobrança do crédito tributário.

Não se pode admitir a pretensão do contribuinte no sentido de afastar a exigência tributária em seu caso, enquanto outros sujeitos passivos em situação equivalente permanecem submetidos à cobrança. Tal entendimento implicaria tratamento desigual entre contribuintes, em afronta direta ao princípio da isonomia tributária.

Além disso, eventual dispensa indevida de recolhimento geraria distorções concorrenciais, na medida em que o contribuinte beneficiado por carga tributária inferior passaria a desfrutar de vantagem competitiva indevida em relação aos demais agentes econômicos que atuam no mesmo mercado.

Nesse contexto, a adoção de tal entendimento pretendido pela RECORRENTE é que configuraria afronta aos princípios que regem a ordem econômica, inclusive à preservação da livre concorrência.

Portanto, não prospera o pleito do contribuinte.

#### **I.f. Das Provas**

Por fim, requer seja oportunizada a produção de todas as provas em direito admitidas. Contudo, até o momento, deixa de apresentar quaisquer provas em sua defesa.

Além de concordar com a argumentação do acórdão recorrido, no sentido de que o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, prevê a preclusão do direito de apresentar novas provas documentais após a impugnação (com as exceções previstas no dispositivo), tem-se que o contribuinte, em nenhum momento após a defesa inaugural, acostou qualquer documento e fez qualquer manifestação nos autos a fim de sustentar suas alegações.

E nem mesmo cabia tal produção de prova documental, pois, como visto, toda a defesa do contribuinte (assim como o recurso voluntário) está lastreada em argumentos genéricos, que envolvem tão-somente o pleito de nulidade do lançamento. Ou seja, não há qualquer discussão de mérito no presente caso.

Desta feita, não prospera o pleito do RECORRENTE.

#### **CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, para REJEITAR as preliminares apresentadas e, ao final, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**