



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.731724/2022-80
ACÓRDÃO	1202-001.675 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MSKT COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

AUTUAÇÃO COM BASE EM ECF. POSSIBILIDADE

As informações constantes de ECF entregue espontaneamente constituem-se em informações suficientes para subsidiar o lançamento tributário, cabendo ao contribuinte provar sua imprecisão com base em sua escrituração contábil.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INFORMAÇÕES CONSTANTES DAS ECF. PRESUNÇÃO LEGAL. CONSTATAÇÃO

O lançamento baseado em receitas constantes das ECF, porém não oferecidas à tributação, não se apoia em presunção legal, mas na constatação fática da omissão de rendimentos.

PRESUNÇÃO LEGAL JURIS TANTUM. DESCONSIDERAÇÃO. PROVAS

Lançamento efetuado com base em presunção legal juris tantum somente pode ser ilidido com prova em contrário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) rejeitar as preliminares de nulidade; ii) dar provimento parcial ao recurso para, no que se refere à infração de omissão de receitas de bonificações: acolher a decadência para o segundo trimestre de 2017 e reduzir o percentual da multa para 75% (setenta e cinco por cento) relativamente aos 3º e 4º trimestres de 2019; e: iii) reduzir de ofício o percentual da multa qualificada para 100% (cem por cento), aplicada sobre as demais exigências mantidas.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativa ao ano-calendário 2006.

Segundo se extrai do relatório da DRJ:

1. Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 04/08/2022, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
10980-731.724/2022-80	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 42.595.562,51
10980-731.724/2022-80	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 15.355.614,42
10980-731.724/2022-80	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 308.781,86
10980-731.724/2022-80	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 67.037,94
Total		R\$ 58.326.996,73

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 11.452 a 11.476.
3. Inicia a autuação apresentando histórico dos atos e fatos do procedimento fiscal.
4. Informa que a impugnante, antes de iniciado o procedimento fiscal, apresentou ECF com as seguintes informações:

Trimestre	Lucro Líquido antes do IRPJ
1º	0,00
2º	0,00
3º	0,00
4º	-127.555,57

5. Iniciado o procedimento, após ser intimada sobre a ausência de informações para os três primeiros trimestres, apresentou ECF retificadora com as seguintes informações:

Trimestre	Lucro Líquido antes do IRPJ	Lucro Real
1º	R\$ 168.951,93	- R\$ 26.641,66
2º	R\$ 203.712,96	R\$ 58.555,22
3º	R\$ 166.287,11	R\$ 58.919,04
4º	- R\$ 103.031,08	- R\$ 100.913,91

6. Constatadas divergências nas informações contidas na parte A do LALUR daquela ECF retificadora pela autoridade fiscal, após ser intimada a respeito, a impugnante apresentou nova ECF retificadora com as seguintes informações:

Trimestre	Lucro Líquido antes do IRPJ	Lucro Real
1º	R\$ 168.951,93	R\$ 174.429,33
2º	R\$ 203.712,96	R\$ 210.261,42
3º	R\$ 166.287,11	R\$ 171.407,14
4º	- R\$ 103.031,08	- R\$ 100.913,91

7. Relata que, para o ano-calendário de 2017 a impugnante apresentou DCTF com os seguintes débitos confessados:

Período	Tributo	Código	Valor R\$
2º trimestre de 2017	CSLL	6012-01	5.269,71
3º trimestre de 2017	CSLL	6012-01	5.302,71
2º trimestre de 2017	IRPJ	3373-01	8.783,28
3º trimestre de 2017	IRPJ	3373-01	8.837,85

8. Informa que, comparando as informações da última ECF apresentada no curso do procedimento fiscal com aquelas constantes da ECD, essas se mostram compatíveis.

9. Assim, participa que a título de TRANSPORTE DO LUCRO REAL/PREJUÍZO FISCAL DO ANOCALENDÁRIO DE 2017 procedeu o lançamento, tendo como base de cálculo os valores abaixo, visto que como não constavam de DCTF e da ECF espontaneamente transmitida.

TRIMESTRE	LALUR PARTE A	
	30/07/2019	18/04/2022
1T	0,00	R\$ 174.429,33
2T	0,00	R\$ 210.261,42
3T	0,00	R\$ 171.407,14

10. Comunica ainda que a título de ADIÇÃO DA CSLL NO 4º TRIMESTRE DE 2017 foi efetuado lançamento, tendo em vista que no 4º Trimestre de 2017, na ECF apresentada espontaneamente, a impugnante não adicionou o valor da CSLL no montante de R\$ 2.117,17 (dois mil cento e dezessete reais e dezessete centavos).

11. Identificou também a autoridade lançadora que a impugnante inseriu saídas de mercadorias nº SPED referente ao ICMS no ano calendário de 2017, mas não foram escrituradas na Escrita Contábil Digital – ECD e na Escrita Fiscal Digital – ECF, para o período de janeiro a novembro, o que gerou lançamento a título de DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2017 em face da omissão daquelas receitas.

12. Relata que, nos anos-calendário de 2017 e 2018, a impugnante recebeu Bonificações da Petrobrás no valor de R\$ 2.010,00 (dois mil e dez reais) e R\$ 2.040,00 (dois mil e quarenta reais), mas os valores não foram escriturados nas suas Escritas Contábil Digital – ECD. Relata ainda que no anocalendário de 2019 a impugnante recebeu Bonificações da Petrobrás no valor individual de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), totalizando o montante de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), entretanto, tais valores não foram escriturados em contas de Resultado de sua Escrita Contábil Digital, mas em contas do Ativo. Em face das omissões, procedeu ao lançamento a título de DAS BONIFICAÇÕES RECEBIDAS DA PETROBRÁS.

13. Comunica que na parte A do LALUR da ECF referente ao ano-calendário 2018, a impugnante procedeu a exclusão de R\$ 127.555,57 (cento e vinte e sete mil quinhentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), referente ao Prejuízo Fiscal do 4º trimestre do ano-calendário de 2017, lançado na Escrita Fiscal Digital – ECF do ano-calendário de 2017, que conforme apurado, tal prejuízo foi inexistente, motivo pelo qual foi revertida a exclusão através de lançamento tributário a título de GLOSA DE PREJUÍZO FISCAL.

14. Informa que efetuou os mesmos lançamentos acima descritos (IRPJ) para a CSLL em função do disposto no art. 57 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995 e do art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

15. Por fim, afirma que a impugnante estava sujeita ao regime não cumulativo de apuração das contribuições do PIS e da COFINS, informando que foram lançados os tributos referentes ao recebimento das Bonificações Recebidas da Petrobrás.

16. Defende que a conduta omissiva da impugnante na prestação de informações ocorreu de maneira dolosa com o intuito de sonegar e fraudar tributos e contribuições, conforme disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficando sujeita a interessada à MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA, prevista no artigo 957, inciso II, do RIR/1999, e no §1º do artigo 998, do RIR/2018.

17. Entende que, em face da conduta dolosa da impugnante, na análise da decadência, não se aplica o disposto no art. 150, §4º do CTN, mas o art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Impugnação

18. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 08/08/2022 (fl. 11.451), a impugnante apresentou, em 06/09/2022, impugnação juntada às fls. 11.481 a 11.533.

19. Inicia a impugnação apresentando histórico dos fatos e defende tempestividade da apresentação da defesa.

RECOLHIMENTOS DO PIS/COFINS

20. Informa que em relação aos lançamentos do PIS e da COFINS, a impugnante efetuou o parcelamento das contribuições e pagamento da primeira parcela e requer, a extinção do crédito tributário, na forma do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nulidade do Termo de Verificação Fiscal e dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL.

Ausência de fundamentação legal.

21. Afirma neste item de sua peça de defesa que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, limitam-se a citar o enquadramento legal de maneira genérica, de forma que não possibilitam à impugnante o exercício completo ou satisfatório do direito de defesa.

22. Afirma que o TVF e Autos de Infração apresentam como enquadramento das infrações cometidas toda a legislação tributária do IRPJ e da CSLL, impossibilitando o exercício da ampla defesa.

23. Encerra este item com os seguintes argumentos:

Portanto, resta evidente que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração, na forma em que foram lavrados, não revela, de maneira adequada, seus fundamentos e motivos, impedindo que a impugnante exerça seu direito ao contraditório e à ampla defesa, que fica cerceado. Isto porque, não é possível que a impugnante se defenda de algo cujos fundamentos são desconhecidos, pois os lançamentos não revelam, nos

aspectos apontados, quais os motivos da cobrança, tendo que se presumir, de maneira hipotética, o que se exige com os autos de infração em questão.

Nulidade pela ausência de descrição dos fatos. Termo de Verificação Fiscal e Autos de Infração insuficientes.

24. Neste item, afirma que o TVF e Autos de Infração não descrevem os fatos que ensejaram a autuação.

25. Defende que cabe à autoridade tributária explicitar, mediante a descrição dos fatos, os motivos pelos quais entende que a exigência é devida. Entende que falha o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração em fazê-lo, visto que são absolutamente insuficientes para atender ao requisito em questão, sendo vagos e superficiais.

Inexigibilidade dos valores do IRPJ e da CSLL. Decadência Parcial. Ausência de dolo e fraude

26. Afirma que ocorreu a decadência dos períodos de janeiro a julho de 2017, visto que quando da ciência dos Autos de Infração, havia transcorrido mais de 5 anos dos respectivos fatos geradores, asseverando que ao tema se aplica o art. 150§4º do CTN (norma específica) em detrimento do art. 173, I da mesma lei, que é norma geral.

27. Diz que a ausência de informação não tem o condão de determinar a aplicação da regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, pois isso, por si só, não caracteriza a ocorrência de dolo ou fraude.

28. Defende que ainda que não tenham sido efetuados os lançamentos na ECD, constam da EFDContribuições e da EFD-ICMS/IPI, o que não configura dolo ou fraude, com entende o Termo de Verificação Fiscal, pois a impugnante informou todas as movimentações, bem como emitiu as respectivas notas fiscais. Se a intenção da impugnante fosse lesar o fisco por meio de dolo ou fraude, o que não é o caso, por óbvio que não iria informar as operações em suas declarações.

Inexigibilidade dos valores do IRPJ e da CSLL. Decadência Parcial. Recolhimentos

29. Afirma que efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL o que implicaria em prazo decadencial iniciando a partir da ocorrência do fato, na forma do § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, ensejando a extinção do crédito tributário dos períodos de 1º/01/2017 até 07/08/2017, na forma do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Ausência de declaração. Presunção relativa. Prova em contrário

30. Alega que o TVF entendeu, em síntese, que a impugnante: (1) “não deveria apresentar valores ZERADOS”, e com isso; (2) glosou o prejuízo fiscal que considerou lançado a maior da ECF; (3) considerou que não houve adição do valor da CSLL; (4) que não foram escrituradas na ECD e ECD as saídas declaradas no EFD-ICMS/IPI; (5) com a consequente não inclusão na apuração do lucro líquido;

(6) que houve omissão de receita; (7) que as bonificações recebidas não foram escrituradas na ECD e; (8) que não foi lançado o prejuízo contábil antes da CSLL.

31. Defende que considerando os valores zerados, o lançamento presumiu por indícios que houve omissão de receita, conforme o artigo 6º, caput, da Lei nº 8.846/1994. Afirma que tal presunção é relativa, admitindo prova em contrário por parte da impugnante, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

32. Comunica então que, para ilidir a presunção de omissão de receita dos lançamentos, a impugnante passa a demonstrar, de maneira pormenorizada e detalhada, a devida escrituração das operações e das notas fiscais, com os devidos registros, afastando toda e qualquer presunção de omissão de receita, comprovando que não houve nenhuma infração, nem dolo ou fraude.

33. Defende que, pelas normas aplicáveis, o que enseja o cometimento da infração, é a falta de registro das operações e transações efetuadas pela pessoa jurídica no período, ou seja, comprovado que houve o devido lançamento contábil das operações e transações, resta afastada a presunção e, de consequência, o cometimento de qualquer infração.

34. Assevera que embora as operações estejam declaradas no SPED (EFD-ICMS/IPI), a fiscalização apontou que não houve lançamento na ECD e ECF e, por isso, entendeu que houve omissão de receita. Contudo, a omissão de receita somente se caracteriza com a falta de emissão de notas e outros documentos fiscais equivalentes, sobre as operações, razão pela qual não resta configurada a presunção, pois não houve falta de escrituração, o que invalida o lançamento.

35. Assim argumenta:

Assim, o Termo de Verificação Fiscal não pode presumir que houve omissão de receita, considerando que as operações estão escrituradas no EFD-ICMS/IPI. Assim, não foi demonstrado que a impugnante omitiu informações, pois estão devidamente lançadas, não podendo ser admitida a presunção de omissão de receita, em razão das operações terem sido declaradas.

Além disso, a impugnante realizou a conciliação das bases, considerando os valores lançados com os declarados no SPED (EFDICMS/IPI e EFD-Contribuições), de modo que resta comprovado que não houve omissão de receita. Contudo, O Termo de Verificação Fiscal não considerou o SPED(EFD-ICMS/IPI e EFD-Contribuições), presumindo indevidamente que houve omissão de receita, pois deixou de reconhecer esse elemento de prova.

Porém, os documentos anexos PROVAM QUE HOUVE O REGISTRO DAS OPERAÇÕES, ILIDINDO A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS PRETENDIDA PELA AUTUAÇÃO, pois o EFETIVO LANÇAMENTO. Os documentos anexos são idôneos e tem o condão de demonstrar o registro das operações, valendo como elemento de prova hábil para desconstituir o

lançamento. A movimentação contábil das operações, estão devidamente lançadas, sendo, com isso, possível identificar a EFETIVA ESCRITURAÇÃO DAS OPERAÇÕES.

36. E finaliza:

Diante do exposto, tendo sido devidamente comprovado o REGISTRO DAS OPERAÇÕES, diante dos documentos idôneos anexos, a exigência é indevida, considerando que a IMPUGNANTE EFETUOU OS LANÇAMENTOS NECESSÁRIOS, afastando a presunção de omissão de receita e, de consequência, as demais infrações de escrituração não declarada, adições não computadas no lucro real, glosa de compensação de prejuízos e seu transporte, devendo a impugnação ser julgada totalmente procedente, desconstituindo os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL.

Notas referenciadas. CFOP 5.929

37. Afirma que o lançamento tributário abrangeu operações com Notas Fiscais do CFOP 5.929, que tem a seguinte descrição:

CFOP 5929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

38. Defende que nas Notas Fiscais do CFOP 5.929, são referenciados os documentos fiscais emitidos anteriormente quando da compra dos produtos objeto das Notas Fiscais do CFOP 5.405, sendo que os autos de infração, ao exigir o IRPJ e CSLL, efetuaram o lançamento em duplicidade dos tributos, em razão da exigência sobre valores já considerados, violando o caput, do artigo 142, do Código Tributário Nacional.

39. Dessa forma, entende que os lançamentos do IRPJ e da CSLL, foram efetuados sobre bases de cálculo superestimadas, o que enseja a anulação do lançamento por vício material, pois a avaliação dos fatos foi equivocada, em razão de considerar operação não sujeitas à incidência dos tributos, não havendo motivo para a cobrança, pois as notas fiscais do CFOP 5.929, apenas referenciam outras operações realizadas anteriormente, não podendo ser tributadas.

Lançamento do IRPJ e da CSLL sobre o resultado. Bonificações recebidas

40. Alega que o lucro real decorre do conceito contábil de lucro líquido, em que o valor é apurado com base na escrituração do sujeito passivo. No caso, como o Termo de Verificação Fiscal entende que houve omissão de receita, cabe à fiscalização efetuar a análise do SPED, para apurar as despesas e custos, cujas vendas supostamente não foram declaradas, o que não foi efetuado.

41. Destaca que as bonificações recebidas, não podem ser consideradas isoladamente para efeito da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, ainda que sejam recebimentos, deverão integrar a apuração do lucro real, porém, os

lançamentos tributaram as bonificações sem considerar a base de cálculo ajustada.

42. Conclui que os lançamentos do IRPJ e da CSLL são absolutamente indevidos, pois desconsideraram as deduções dos períodos, devendo ser anulados por vício material.

Afastamento ou desqualificação das multas

43. Afirma que não cabe a qualificação da multa em decorrência de dolo ou fraude haja visto que a fiscalização teve acesso às todas as informações necessárias para os lançamentos do IRPJ e da CSLL.

44. Defende também que o STF entende que multas punitivas que superem 100% do valor do imposto são indevidas, sendo o que ocorre no presente caso. Pugna, portanto, por sua inconstitucionalidade.

45. Advoga que a impugnante não produziu nenhum documento falso ou fraudou o fisco, o que afasta qualquer conduta dolosa, diante da absoluta ausência de comprovação, até porque não houve agir nesse sentido. Tanto que a impugnante apresentou as informações, além dos dados estarem disponíveis no SPED. Evidente que a eventual ausência de entrega de declaração, por si só, não é suficiente para caracterizar dolo ou evidente intuito de fraude. Quando muito, houve negligência, o que porventura caracteriza culpa, o que é insuficiente para a aplicação da multa qualificada.

46. Finaliza argumentando que deve ser afastada a aplicação das multas de 150% (cento e cinquenta) e 75% (setenta e cinco por cento) ou, alternativamente, sua redução para o patamar de 20% (vinte por cento).

Em primeira instância, a DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação, em acórdão assim ementado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

AUTUAÇÃO COM BASE EM ECF. POSSIBILIDADE

As informações constantes de ECF entregue espontaneamente constituem-se em informações suficientes para subsidiar o lançamento tributário, cabendo ao contribuinte provar sua imprecisão com base em sua escrituração contábil.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INFORMAÇÕES CONSTANTES DAS ECF. PRESUNÇÃO LEGAL. CONSTATAÇÃO

O lançamento baseado em receitas constantes das ECF, porém não oferecidas à tributação, não se apoia em presunção legal, mas na constatação fática da omissão de rendimentos.

PRESUNÇÃO LEGAL JURIS TANTUM. DESCONSIDERAÇÃO. PROVAS

Lançamento efetuado com base em presunção legal juris tantum somente pode ser ilidido com prova em contrário.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2017, 2018, 2019 LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DECADÊNCIA. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Constatada a ocorrência de fraude, a contagem do prazo decadencial segue o disposto no artigo 173, I do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

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.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E/OU JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Nos termos do art. 100 do CTN, ao processo administrativo fiscal é aplicável somente a jurisprudência a que a lei houver atribuído eficácia normativa.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (i) Nulidade do acórdão recorrido
- (ii) Nulidade do TVF e Autos de Infração do IRPJ e CSLL, por ausência de fundamentação legal e descrição dos fatos;
- (iii) Decadência do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos até 7 de agosto de 2017;
- (iv) Inocorrência de omissão de receitas;
- (v) Lançamento em duplicidade de notas referenciadas CFOP 5.929;
- (vi) Bonificações não podem ser consideradas isoladamente para efeito de cálculo de IRPJ e CSLL;

- (vii) Afastamento e desqualificação das multas; e, por fim,
- (viii) Redução da multa qualificada para o percentual de 100% ;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Passa-se a analisar as razões recursais.

1 PRELIMINARES DE NULIDADE

A Recorrente suscita preliminares de nulidade do acórdão de impugnação, dos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal.

1.1 NULIDADE DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO

A Recorrente argumenta que a DRJ deixou de apreciar o seu pedido de produção de provas. Analisando a impugnação apresentada pela ora Recorrente, nota-se o seguinte pedido:

Requer, ainda, a produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos e pericial, caso a autoridade julgadora entenda que os fundamentos apresentados não são suficientes para desconstituir a exigência.

Agora, em sede de recurso voluntário, a Recorrente pretende ver anulado o acórdão de impugnação por preterição do seu direito de defesa. Para tanto, argumenta que a DRJ não apreciou as provas apresentadas com a impugnação e não se manifestou sobre o pedido de produção de novas provas.

Em primeiro lugar, quanto ao pedido de produção de novas provas, juntadas de novos documentos e produção de prova pericial, não há vício de nulidade a ser sanado no acórdão de impugnação. Isso porque a Recorrente não apresentou novos documentos, não sendo razoável o debate, em tese, da apreciação de documentos que nem sequer foram apresentados.

Do mesmo modo, o pedido de produção de prova pericial, dado ao seu caráter genérico e por não atender os requisitos previstos no inciso IV do art. 16, do Decreto nº 70.235/1972 deve ser considerado não formulado, nos termos do que dispõe o art. 16, § 1º do mesmo Decreto nº 70.235/1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade por preterição do direito de defesa da Recorrente.

Quanto ao argumento de não apreciação dos documentos apresentados em sua impugnação, nota-se que a Recorrente, apesar de ter juntado aos autos milhares de páginas de documentos, não demonstrou de que forma esses documentos comprovariam os fatos por ela alegados.

Deve-se ter em mente que provar não é simplesmente colocar documentos à disposição do julgador, mas confrontá-los com esclarecimentos do fato que se pretende provar.

Neste sentido, Fabiana del Padre Tomé ensina que: “(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”.

A Recorrente também questiona o fato de que a Autoridade Fiscal não teria analisado os pagamentos antecipados por parte da Recorrente quando da análise da decadência, prejudicando o argumento quanto à aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Aqui também não há nulidade a ser pronunciada. Isso porque a DRJ entendeu ser irrelevante a existência de pagamentos antecipados, uma vez que concordou com a constatação de conduta dolosa, que atrai a aplicação do art. 173, I do Código Tributário Nacional. É o que se verifica do excerto do voto integrante do acórdão recorrido.

93. Percebe-se daquele dispositivo que o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar:

a) com pagamento de imposto – o prazo decadencial é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, se iniciando a contagem no primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador;

b) sem pagamento de imposto apontado na declaração de ajuste anual e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

94. Destaque-se que, mesmo que ocorrendo pagamentos parciais, identificada a conduta dolosa do contribuinte, aplica-se a regra geral do art. 173, I.

95. Como vimos, no presente caso, evidenciou-se a ocorrência de dolo sonegante, aplicando-se assim, na apuração da decadência, o art. 173, I do CTN, não havendo no presente lançamento, qualquer período abrangido por aquele instituto.

Por essas razões, entendo que não há nulidade a ser reconhecida na decisão de primeira instância.

1.2 NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E TVF

A Recorrente alega que os autos de infração de IRPJ e CSLL, assim como o Termo de Verificação Fiscal, são nulos. Argumenta que o crédito tributário foi constituído sem a devida descrição dos fatos e indicação do fundamento legal.

Ocorre que as alegações da Recorrente não resistem a uma análise ao TVF e autos de infração. Esse ponto foi adequadamente enfrentado pela DRJ, razão pela qual, nos termos da faculdade prevista no art. 114, § 12, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, transcreve o voto condutor do acórdão de impugnação na parte que importa para o deslinde do feito.

51. Inicia sua peça de defesa, a impugnante, defendendo que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração não contém enquadramento legal genérico, além de não explicitar os fatos que ensejaram a autuação, impossibilitando, assim, a correta apresentação de defesa, visto ferirem a possibilidade de apresentar contraditório e ampla defesa, pelo que pugna pela nulidade dos autos de infração.

52. Com relação a nulidade, releva esclarecer que o processo administrativo tributário é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

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.

53. Infere-se que, sendo os atos e termos lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

54. Por outro lado, insta acrescentar que, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60, do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

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

55. Também o Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua os requisitos formais para a lavratura do auto de infração:

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.

56. No presente caso, contrariamente do que alega a impugnante, estão elencados nos autos de infração os precisos enquadramentos legais que ensejaram as autuações. Afirma a impugnante que tais enquadramentos são genéricos, abarcando praticamente toda a legislação tributária. Não é o que se verifica. Apenas a título de exemplo, transcrevemos o enquadramento legal de uma das infrações:

SALDO INSUFICIENTE**INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

A interessada compensou Prejuízo Fiscal do 4º Trimestre do ano-calendário de 2017 inexistente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2018	127.555,57	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Arts. 258 e 261, inciso III, 265, 579 e 580 do RIR/18

57. Vê-se, claramente, que há especificação precisa e concisa do enquadramento legal, não havendo que se falar em sua generalidade.

58. No que tange à descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante e indissociável da presente autuação, descreve pormenorizadamente todos os fatos que se configuram infração tributária, visto se enquadrarem tipicamente na legislação tributária descrita no enquadramento legal. Há que se ressaltar que a descrição dos fatos é organizada, dividida por tópicos, a facilitar o entendimento.

59. Portanto, em que pese as alegações infundadas da impugnante, os documentos fiscais da autuação obedecem perfeitamente a normativa aplicável, descrevendo detalhadamente os fatos e a legislação aplicável, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa e ao contraditório.

Por essas razões, a preliminar de nulidade deve ser rejeitada.

2 DECADÊNCIA

A Recorrente alega que a decadência teria alcançado o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 7 de agosto de 2017.

Conforme ao que se depreende do aviso de recebimento de fls. 11451, a ora Recorrente foi cientificada dos autos de infração no dia 8 de agosto de 2022. Dessa forma, considerando que a Recorrente era optante do regime de apuração pelo lucro real trimestral, em tese, os dos primeiros trimestres estariam alcançados pela decadência, se contada na forma do art. 150, § 4º do CTN, como defende a Recorrente.

Por outro lado, a Fiscalização e a DRJ entenderam não ser aplicável a norma do art. 150, § 4º do CTN, porque o lançamento se deu com a constatação de conduta dolosa.

A Recorrente afirma que não agiu com dolo e que efetuou pagamentos antecipados no período fiscalizado, razão pela qual entende ser devida a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Analisando os documentos apresentados pela Recorrente às fls. 11559-11578, nota-se que a Recorrente não apresentou comprovantes de pagamentos de IRPJ e CSLL relativos ao primeiro trimestre de 2017 (PA 31/03/2017).

Por outro lado, constam às fls. 11572-11574 comprovantes de arrecadação de CSLL relativa ao período de apuração 30/06/2017, código de receita 6012. Da mesma forma, consta das fls. 11563-11565, comprovantes de arrecadação de IRPJ relativo ao período de apuração 30/06/2017, código de receita 3373.

Portanto, está comprovado que a Recorrente efetuou pagamento antecipado de IRPJ e CSLL no segundo trimestre de 2017.

Analisando os autos de infração, verifica-se que no segundo trimestre de 2017 foram constatadas infrações relativas à omissão de receitas de venda e serviços, receitas escrituradas e não declaradas e omissão de receitas operacionais relativas à bonificações recebidas da Petrobrás.

Relativamente à omissão de receitas de bonificação, nota-se que a Autoridade Fiscal nem sequer qualificou a multa de ofício, limitando-se a qualificar a multa relativa às omissões das receitas com bonificações recebidas em 31/07/2019. Veja-se.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2017	2.010,00	75,00
28/02/2017	2.040,00	75,00
31/03/2017	2.040,00	75,00
30/04/2017	2.010,00	75,00
31/05/2017	2.040,00	75,00
30/06/2017	2.010,00	75,00
31/07/2017	2.040,00	75,00
31/08/2017	2.010,00	75,00
30/09/2017	2.040,00	75,00
31/10/2017	2.040,00	75,00
30/11/2017	2.010,00	75,00
31/12/2017	2.040,00	75,00
31/01/2018	2.010,00	75,00
28/02/2018	2.040,00	75,00
31/03/2018	2.010,00	75,00
30/04/2018	2.040,00	75,00
31/05/2018	2.010,00	75,00
30/06/2018	2.040,00	75,00
31/07/2018	2.040,00	75,00
31/08/2018	2.010,00	75,00
31/07/2019	1.000.000,00	150,00
31/12/2019	500.000,00	150,00

Por essa razão, deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo à infração de omissão de receitas de bonificações recebidas no segundo trimestre de 2017.

Quanto à infração de omissão de receita da venda de combustível, não se desconhece o enunciado da Súmula CARF nº 14, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Ocorre que a infração praticada pela Recorrente não pode ser tida uma simples omissão. O que se verifica é a prática reiterada, por vários períodos de apuração de omissão de vultuosos valores de receitas decorrentes da venda de combustíveis.

Por essa razão, não pode ser reconhecida a decadência do crédito tributário relativo à infração em análise, uma vez que é plenamente aplicável a norma do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Por fim, quanto à infração de receitas escrituradas e não declaradas, cabe destacar que a Recorrente foi intimada a retificar a sua ECF no ano-calendário de 2017, apresentada com valores zerados para os três primeiros trimestres de 2017.

Em atendimento ao TIPF, a Recorrente apresentou ECF retificadora. Posteriormente, veio a ser intimada pela Fiscalização a esclarecer e comprovar valores lançados. Em atendimento ao TIF nº 2 apresentou nova ECF retificadora, finalmente declarando as receitas escrituradas.

A conduta dolosa de sonegação fica evidente a partir da postura recalcitrante da Recorrente, que mesmo após ser intimada pela Fiscalização a retificar a sua ECF, chegou a apresentar retificação não condizente com as receitas escrituradas, o que exigiu da Autoridade Fiscal uma nova diligência na análise da ECF retificadora, com consequente intimação da Recorrente para prestar esclarecimentos. Só então, a Recorrente apresentou a ECF com valores corretos.

Por essa razão, a decadência não deve ser reconhecida quanto a essa infração.

3 MÉRITO

Quanto ao mérito do recurso, por concordar com os fundamentos do acórdão recorrido e nos termos da faculdade prevista no art. 114, § 12, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, passo a transcrever o voto condutor do acórdão de impugnação, que adoto como razões de decidir.

Ausência de declaração. Presunção relativa. Prova em contrário

60. Nesse item da peça de defesa, a impugnante defende que a autuação se deu com base em presunção (*juris tantum*), e que a apresentação de escrituração onde constam os valores que serviram de base para o lançamento ilidiu a presunção e, portanto, o lançamento. Comete dois equívocos em suas alegações.

61. O primeiro ao afirmar que a autuação se deu com base em presunção, não é verdade. A autuação se deu com base na constatação de que a impugnante não ofereceu à tributação valores auferidos a título de receitas. Essas informações constavam de suas ECF (principal e ICMS/IPI) e da sua ECD. Tais valores não compuseram a apuração do lucro real e os valores de IRPJ e CSLL decorrentes não foram declarados em DCTF e/ou recolhidos. Não há presunção, há, repita-se, constatação.

62. O segundo equívoco se dá quando afirma que, fosse o lançamento decorrente de presunção legal, o fato de se trazer ao processo a prova do ocorrido, exatamente igual ao que foi presumido, não ilidiria o lançamento, pois cabe derrogação da presunção com prova em contrário, não com prova em favor.

63. Assim, fazendo um exercício didático, admitindo-se que o lançamento tivesse ocorrido com base em presunção legal (o que de fato não ocorreu), o que pretendeu a impugnante com sua alegação é dizer que, uma vez que houvesse prova incontestada da sua omissão de receita escriturada em seus livros comerciais e fiscais, exatamente como presumido, dever-se-ia anular o lançamento pois não se estaria diante de presunção, mas sim de constatação. Essa interpretação calca-se ou na má-fé, ou na inépcia. Como já dissemos, fosse o caso de se tratar de lançamento com base em presunção, somente se poderia ilidi-lo com base em prova contrária, nunca com prova a seu favor.

64. Desta feita, totalmente improcedente as razões de defesa nesse quesito.

Notas referenciadas. CFOP 5.929 65. Afirma a impugnante que no presente lançamento foram inseridos valores de saídas referenciadas pelo CFOP 5.929, defendendo as notas fiscais assim referenciadas correspondem a documentos fiscais emitidos anteriormente quando da compra dos produtos objeto das Notas Fiscais do CFOP 5.405, sendo que os autos de infração, ao exigir o IRPJ e CSLL, efetuaram o lançamento em duplicidade dos tributos.

66. O CFOP 5.929 é utilizado para emitir uma NF-e referenciando um outro documento fiscal, sem ter que recolher os impostos novamente, ou seja, é utilizado para lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento

fiscal relativo à operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal.

67. Afirma, então a impugnante, que as saídas referenciadas pelo CFOP 5.929 estariam em duplicidade com as saídas sujeitas à Substituição Tributária (ST), referenciadas no CFOP 5.405.

68. Quando analisamos os REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS que serviram de base para o presente lançamento e juntados às folhas 6.862 a 6.873, verificamos que não há duplicidade de lançamento, visto que no CFOP 5.409 foram lançados valores muito inferiores aos valores lançados no CFOP 5.929, quando, fosse o caso de duplicidade, os valores lançados no CFOP 5.929 deveriam ser iguais ou superiores aos valores lançados no CFOP 5.405.

Ademais, as NF-e referenciadas com o CFOP 5.929 deveriam, obrigatoriamente, fazer menção ao Cupom Fiscal equivalente.

69. A título de exemplo, apresentamos abaixo a apuração de apenas um período em que se verifica o acima afirmado:

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE: MSKT COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA				INSCRIÇÃO ESTADUAL: 9042552892				UF: PR		MUNICÍPIO: Curitiba - PR			
CNPJ/CPF: 08.704.174/0001-47				PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2017 a 31/01/2017									
Data emissão	Data Saída	Nº Doc. Fiscal	Nº Doc. Fiscal	Nº caixa	ECVSTAT	Situação	CNPJ/CPF	R	UF	Município	Resultado social		
			CECM-MS	CFOP	Alíquota ICMS	Valor Operação		Base de Cálculo ICMS		Valor ICMS	Base de Cálculo ICMS ST	Valor ICMS ST	Valor IRPJ
RESUMO - TOTAIS													
Situação	CECM-MS	CFOP		Alíquota ICMS	Total Operação		Base de Cálculo ICMS	Total ICMS		Base de Cálculo ICMS ST	Total ICMS ST	Total IRPJ	Total IPI
00	000	5102		18,00	25.307,07		25.307,07	4.552,86		0,00		0,00	0,00
00	000	5102		25,00	781,00		781,00	190,25		0,00		0,00	0,00
00	060	5405		0,00	10.593,00		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
00	060	5856		0,00	3.301.357,01		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	000	5929		0,00	24.291,61		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	000	6049		0,00	1.662,99		1.662,99	0,00		0,00		0,00	0,00
08	010	5929		0,00	9.324,60		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	010	6049		0,00	636,10		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	041	5929		0,00	108,00		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	060	5929		0,00	1.685.818,78		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
08	060	6049		0,00	415.579,88		0,00	0,00		0,00		0,00	0,00
TOTAL					5.475.440,02		27.731,06	4.743,11		0,00		0,00	0,00

70. Em Direito, é cediço quem alega deve provar. Nesse caso, as evidências apontam contrariamente às alegações da impugnante, de forma que estas foram apresentadas genericamente. Assim, para que pudessem ser consideradas e aptas a derrogar o lançamento, deveriam vir colacionadas com as provas do afirmado, como a apresentação detalhada de quais notas foram lançadas em duplicidade, inclusive com sua apresentação para demonstrar a observância da menção de uma em outra.

71. Desta forma, não há nos autos provas suficientes a amparar as alegações da impugnante, motivo pelo qual mantemos os lançamentos referentes.

Lançamento do IRPJ e da CSLL sobre o resultado. Bonificações recebidas

72. Nesse item de sua peça de defesa, alega a impugnante que o lucro real decorre do conceito contábil de lucro líquido, em que o valor é apurado com base na escrituração do sujeito passivo. Destaca que as bonificações recebidas, não podem ser consideradas isoladamente para efeito da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, ainda que sejam recebimentos, deverão integrar a apuração do lucro

real, porém, os lançamentos tributaram as bonificações sem considerar a base de cálculo ajustada, ou seja, as despesas decorrentes.

73. É cediço que na apuração do lucro contábil, e na apuração do lucro real, deve-se considerar a receitas e as decorrentes despesas incorridas no seu auferimento. No caso em tela, entretanto, deve a impugnante apresentar quais foram as despesas incorridas a fim de se apurar as receitas decorrentes das bonificações, mais que isso, deve comprovar que estas despesas já não foram computadas previamente na apuração do lucro real.

74. Ora, a bonificação comercial implica em conceder mercadorias, descontos ou valores a clientes, em virtude de acordo contratual ou comercial, em que o fornecedor envia determinada quantidade de mercadorias a seus clientes, sem cobrar por elas, ou concede descontos, ou, ainda, transfere recursos monetários, conforme ajustado entre as partes da relação comercial. Essa é a praxe.

75. Surge então o questionamento: em quais despesas incorre quem as recebe? A impugnante deve responder à questão, apresentando prova do alegado, o que não se vislumbra em sua defesa.

76. Dessa feita, não assiste razão a impugnante nestas alegações, não havendo motivo de reparo nos lançamentos tributários decorrentes.

Do dolo, fraude ou simulação

77. A existência de conduta dolosa sonegante por parte da impugnante é questão importante, visto desta análise depender a apuração da ocorrência de decadência e da natureza da multa de ofício aplicável.

78. Evidente intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502, de 1964 (in verbis):

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

79. Não se olvide, outrossim, que, pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com inflexão sobre este caso (aplicação de penalidade com representação para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais coloco em relevo as que colaciono abaixo:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)”

80. Assim, no exame dos dois dispositivos legais supratranscritos verifica-se que sonegação, para fins de Direito Tributário Penal ou, como não poderia deixar de ser, para o Direito Penal Tributário, não necessita do falso material, contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte.

81. Verifica-se da descrição dos fatos apurados pela autoridade lançadora que a impugnante, inicialmente, transmitiu ECF em desacordo com as informações de sua ECD. Após iniciado o procedimento fiscal, intimada pelo Auditor-Fiscal, procedeu a retificação de sua ECF afim de compatibilizá-la com a ECD, ainda assim, o fez com supressão de informações o que levou a autoridade fiscal a proceder reintimações até que a ECF ficasse totalmente compatível com sua contabilidade(ECD).

82. Da mesma maneira, não adicionou em sua ECD informações inseridas em sua ECF ICMS/IPI, ademais, procedeu erroneamente lançamentos contábeis de recebimento de bonificações, lançando contrapartida em seu Ativo e não em Resultado. Posteriormente, admitiu o recebimento de bonificações e confessou sua natureza de receita, haja visto que admitiu o lançamento de PIS e COFINS sobre elas incidentes, não apresentando impugnação e solicitando seu parcelamento.

83. Vê-se, cristalinamente, que a impugnante a todo momento omitiu informações do Fisco, somente os trazendo a lume quando evidenciada sua

omissão e na justa medida da arguição fiscal, o que indica sua vontade de minimizar artificialmente a tributação.

84. Alega que todas as informações estavam à disposição, já que parte estava em sua ECD, parte estava em sua ECF e parte estava em sua ECF ICMS/IPI. O fato que alega ser em sua defesa, de fato, demonstra seu dolo em ocultar.

85. O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é dirigido aos vários entes tributantes (União, Estados e Municípios) e às juntas comerciais, os quais, em função de suas necessidades específicas, apresentam e colocam em prática. Desta maneira, cabe às juntas a homologação das ECD contabilidade), à RFB o recebimento e processamento das ECF, e os fiscos estaduais são os principais destinatários da ECF ICMS/IPI.

86. Por este motivo, cada um dos interessados cria mecanismos internos de controle das informações que lhe cabem, assim, a título de exemplo, os fiscos estaduais, por vezes, impõem punições cadastrais aos contribuintes que não apresentam ECF ICMS/IPI ou as entregam zeradas.

87. Desta forma, para não ter sua inscrição estadual suspensa, os contribuintes apostam informações precisas em sua ECF ICMS/IPI, entretanto, se essas informações forem divergentes da ECF, não há implicações imediatas. Então, lançamos a pergunta retórica: por qual motivo um determinado contribuinte, de posse de todas as informações necessárias, elabora ECF e ECF ICMS/IPI com informações divergentes? Vamos além, porque elaboraria ECD, ECF, ECF ICMS/IPI com informações desencontradas?

88. Nota-se claramente que no presente caso concreto que, desde o início, a impugnante possuía todas as informações necessárias para elaborar toda sua escrituração contábil e fiscal (vide a agilidade em retificar as ECF conforme ia sendo demandado pela autoridade fiscal) sem que houvessem as divergências encontradas e que tais divergências tinham como único intuito suprimir do conhecimento do fisco a ocorrência do fato gerador, ou pelo menos, retardar o seu conhecimento até a decadência do crédito tributário (não coincidentemente, a impugnante pleiteia a declaração de decadência).

89. Ressalta-se ainda que, apesar de conhecer (por óbvio) todos os fatos geradores em que incorreu, havê-los informados de maneira imprecisa e descoordenada nas diversas declarações apresentadas, não o fez naquela declaração em que constituiria o crédito tributário: a DCTF. Ou seja, conhecia os fatos geradores, os colocou divergentemente nas diversas declarações, mas os suprimiu da DCTF, assim, não constituiu o crédito tributário.

90. Curial atentar ainda que a conduta da impugnante se inicia no ano calendário de 2017 e se protraí por 2018 e 2019, evidenciando a reiteração da conduta, deixando patente a vontade em continuar na ação omissiva, não havendo que se falar em mero erro eventual.

91. O que se tem, ao final, é a evidente intenção da impugnante, desde o momento da ocorrência do fato gerador em suprimir do conhecimento do fisco a ocorrência dos fatos geradores tributários apresentados na presente autuação.

Por fim, quanto à multa qualificada pelas razões já expostas na análise da decadência, entendo que deve ser mantida, com exceção da infração relativa à omissão de receitas de bonificação.

Isso porque é a autuação precisa manter uma coerência entre os critérios adotados para identificação da conduta dolosa de sonegação. Não é razoável que a Autoridade Fiscal tenha considerado dolosa a conduta a omissão relativa ao valor de R\$ 1.500.000,00 no ano-calendário de 2019 e não tenha entendido da mesma forma com relação aos demais valores recebidos a título de bonificação.

A única diferença que se observa, além dos valores omitidos, é o fato de que a Recorrente teria as escriturado em conta de ativo ao invés de conta de resultado.

Ademais disso, a qualificação da multa relativa à infração de omissão de receitas de bonificação deve ser afastada, também, por força da Súmula CARF nº 14 já citada e transcrita linhas acima.

Por outro lado, a multa qualificada deve ser reduzida ao novo percentual de 100%, conforme estabelece a nova redação do art. 44, § 1º, VI, aplicável a fatos pretéritos, nos termos do art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional.

Ademais disso, estabelece o art. 14 da Lei nº 14.689/2023 que:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte

Por essas razões, a multa qualificada deve ser reduzida ao percentual de 100%.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e: i) rejeitar as preliminares de nulidade; ii) dar provimento parcial ao recurso para, no que se refere à infração de omissão de receitas de bonificações: acolher a decadência para o segundo trimestre de 2017 e

reduzir o percentual da multa para 75% (setenta e cinco por cento) relativamente aos 3º e 4º trimestres de 2019; e: iii) reduzir de ofício o percentual da multa qualificada para 100% (cem por cento), aplicada sobre as demais exigências mantidas.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto