



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13433.720381/2018-36
ACÓRDÃO	1301-008.277 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M. GOMES PRAXEDES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. DILIGÊNCIA PRÉVIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULAS CARF Nº 46 E 162.

O procedimento de fiscalização possui natureza inquisitória, não havendo obrigatoriedade de intimação prévia do contribuinte quando a autoridade dispõe de elementos suficientes para a constituição do crédito. O contraditório e a ampla defesa instauram-se plenamente com a apresentação da impugnação ao lançamento.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). EXTRAPOLAÇÃO. TRIBUTOS REFLEXOS. SÚMULA CARF Nº 171.

A constatação de infração à legislação tributária federal em procedimento fiscal de verificação do IRPJ possibilita o lançamento de tributos diversos (CSLL, PIS e COFINS) que compartilhem a mesma matriz probatória. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REGIME EXCEPCIONAL. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR. SÚMULA CARF Nº 192.

A constatação de glosa de custos não comprovados, por si só, não enseja o arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O arbitramento é técnica subsidiária aplicada quando a contabilidade se mostra imprestável, não sendo uma faculdade ou opção do contribuinte infrator.

INEXISTÊNCIA DE INCOERÊNCIA NO LANÇAMENTO. GLOSA DE CUSTOS POR DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA.

Não há que se falar em incoerência ou confusão na narrativa fiscal quando o lançamento tributário fundamenta-se clara e exclusivamente na glosa de custos operacionais lastreados em documentação inidônea emitida por

empresa interposta ("laranja"), sem a concomitante imputação de omissão de receitas por saldo credor de caixa.

COISA JULGADA E TEMA 69 DO STF. ZONA FRANCA DE MANAUS. EXCLUSÃO DO ICMS. FALTA DE COMPROVAÇÃO E INAPLICABILIDADE.

Rejeita-se o pleito de aproveitamento de decisões judiciais transitadas em julgado quando o sujeito passivo não se desincumbe do ônus de provar documentalmente a materialidade dos fatos alegados em sua declaração. Ademais, é inaplicável o recálculo para exclusão do ICMS quando as infrações exigidas decorrem da glosa de apropriação indevida de custos e créditos, e não do faturamento regular da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO COMPROVADOS.

A estruturação de engenharia contábil simulada, calcada no registro de custos fictícios de empresas sem capacidade operacional e na manipulação bancária, evidencia o manifesto intuito de lesar o erário e legitima a qualificação da multa de ofício. Inteligência dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEI Nº 14.689/2023. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DE OFÍCIO.

Em atenção ao princípio da retroatividade benigna (art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN), o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para o patamar de 100%, nos termos do inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 09-68.199, proferido pela 2ª Turma da DRJ/JFA que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

Trata-se de auto de infração ano calendário 2013 dos seguintes tributos e valores já incluídos juros e multa de ofício:

IRPJ - - R\$5.492.934,46;

PIS - R\$344.565,99;

CSLL - R\$2.874.962,00;

COFINS - R\$1.587.092,00;

A autuação refere-se a compras de produtos de fornecedor inidôneo conforme relatório fiscal e saldo credor de caixa que não permitiria o pagamento das compras efetuadas a este fornecedor.

O relatório da autoridade autuante informa que o procedimento fiscal iniciou como diligência na empresa ora autuada com o objetivo de verificar possíveis custos indevidos referentes a compras da empresa JV DE MORAIS - EPPCNPJ 13.210.302/0001-36.

Intimada a empresa foi informada que sua Escrituração Contábil Digital seria acessada via SPED referente aos anos calendários de 2012 até 2015.

A autoridade autuante informa que a empresa apresentou extratos bancários e que informou não haver cheques emitidos e comprovantes de transferências bancárias para empresa JV DE MORAIS.

A autoridade lançadora informa que enviou termo de constatação para a empresa Refimosal demonstrando que a empresa JV DE MORAIS era uma empresa laranja da empresa HENRIQUE LAGE, bem como seu sócio e procurador. Afirmou que a autuada não tinha dinheiro em caixa para efetuar os pagamentos a empresa JV DE MORAIS referentes a aquisição de matéria prima desta empresa e que a autuada não apresentou nenhuma resposta.

No relatório fiscal a autoridade autuante explica que a empresa JV DE MORAIS vendeu grande quantidade do Sal Potiguar entre 2012 e 2016, produzido pela empresa HENRIQUE LAGE, sem no entanto ter recebido nenhum produto.

Afirma que a empresa autuada informou na contabilidade de 2012 ter efetuados pagamentos a Henrique Lage no valor de R\$7.173.000,00 e que a fiscalização não encontrou a quitação de R\$1.096.000,00 nos extratos bancários dela e nem a empresa Henrique Lage informara a quitação do total em sua contabilidade.

Informa fatos diversos de compras e vendas de sal entre as empresas Henrique Lage, JV DE MORAIS e a autuada, sendo que os valores pagos, recebidos e de mercadoria em estoque não conferem.

A autoridade lançadora explica que em 2013 a autuada registrou em sua contabilidade, na conta Fornecedores Nacionais - Passivo Circulante, valores, que foram relacionados em uma tabela aqui omitida, que foram glosados pela falta de comprovação de tais custos referente compra de matéria prima da empresa JV DE MORAIS e também pela falta de atendimento a várias intimações.

Em relação ao PIS e COFINS a autoridade autuante diz:

17.Quando confrontamos os créditos de PIS e COFINS registrados no SPED FISCAL conforme planilha CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO SPED FISCAL DA REFIMOSAL DO ANO DE 2013 com os valores destes mesmos créditos informados nas FICHAS DOS DACONS conforme DOC DACONS DE 2013 COM CRÉDITOS E RESUMOS DE PIS E COFINS, podemos constatar , praticamente, a igualdade do total da planilha CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO SPED FISCAL DA REFIMOSAL DO ANO DE 2013 com os valores informados nas linhas 02 das FICHAS 06-A e 16-A constantes no DOC DACONS DE 2013 COM CRÉDITOS E RESUMOS DE PIS E COFINS.

Ressalte-se que, na planilha CRÉDITOS DE PIS E COFINS NO SPED FISCAL DA REFIMOSAL DO ANO DE 2013, encontramos valores de compras à J V de MORAIS iguais aos valores informados na contabilidade da REFIMOSAL na Conta 211010414 – FORNECEDORES NACIONAIS – PASSIVO CIRCULANTE discriminados no item 15 deste relatório. Nesta planilha, também, existem produtos que não dão direito a crédito de PIS e COFINS.

Desta maneira, chegamos à conclusão de que a empresa REFIMOSAL utilizou os créditos de compras à empresa JV DE MORAIS para apuração do PIS e da COFINS devidos.

A autoridade lançadora informa que a autuada tem o benefício da redução de 75% do IRPJ, como ela utilizou de custo indevido tal benefício não pode ser usado.

A autoridade lançadora descreve o que chama de Conluio da HENRIQUE LAGE x REFIMOSAL x JV DE MORAIS concluindo depois de sua

explicação que a empresa JV DE MORAIS é uma empresa inidônea e que a aquisição de produtos dela sabendo que o mesmo seria de origem duvidosa é crime, assim informa que o percentual da multa de 75% foi duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

Informa também que como foram constatados fraude e conluio a decadência começará a fluir a partir de primeiro de janeiro de 2014 e terminará em 31/12/2018.

Explica sobre a redução do IRPJ usado pela empresa e informa que as reduções apuradas por ela no período de 1º a 4º trimestre de 2013 os valores terão que ser cobrados de ofício.

A autoridade lançadora explica também o saldo credor de caixa para o período de 2013 e que a empresa regularmente intimada não atendeu as intimações, deixando de prestar os esclarecimentos nem comprovou os suprimentos da conta caixa o que originou o lançamento de saldo credor de caixa.

Em relação as transações de compras e venda de sal, a autoridade lançadora faz descrição do processo comercial entre as empresas Henrique Lage, JV de Moraes e a autuada e no fiz diz:

OBS.29: Enfim, o conluio entre a J V de MORAIS e HENRIQUE LAGE com a REFIMOSAL prova-se com as informações de pagamentos da REFIMOSAL à HENRIQUE LAGE na contabilidade da REFIMOSAL sem a devida comprovação de quitação no valor de R\$ 1.096.000,00; da mesma forma, como já provado, sem a comprovação dos pagamentos da REFIMOSAL à J V de MORAIS; em contrapartida, também, sem a reclamação na justiça por parte da HENRIQUE LAGE e J V de MORAIS contra a falta de pagamento da REFIMOSAL conforme informações da Justiça Estadual do RN dos 1º e 2º graus.

A contribuinte foi cientificada do lançamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB na data de 16/05/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem folhas 2784/2787 do processo e apresentou impugnação em 06/06/2018, cuja síntese abaixo transcrevo.

Preliminarmente pede suspensão da exigibilidade dos créditos tributários devido a impugnação apresentada.

Alega afronta ao princípio do devido processo legal, legalidade, ampla defesa e publicidade dos atos administrativos, visto não ter tido nenhum procedimento de fiscalização instaurado contra ele e sim estava fornecendo subsídios em um procedimento de diligência para amparar a fiscalização que estava sendo realizada em terceiro.

Afirma que o mandado de procedimento fiscal para fiscalização foi emitido dias antes da lavratura do auto de infração dele decorrente, o que causa um nítido vício de nulidade em todo processo, visto não ter sido intimado para prestar esclarecimento sobre os fatos geradores dos tributos que supostamente foram objeto da autuação fiscal.

Alega ausência de clareza, o que afronta o princípio da ampla defesa e que o relatório fiscal faz referência a mandado diverso que da fiscalização e que também o auditor extrapolou às suas atribuições.

Afirma que a fiscalização pretende que a impugnante dê explicações lógicas e plausíveis sobre aspectos contábeis de outras empresas e que foi quebrado o sigilo de informações de terceiros quando se coloca tais no processo que trata exclusivamente da autuada.

Diz que:

Está tendo sua reputação destruída por um auditor fiscal que lavrou um auto de infração cujas fundamentações beijam ao absurdo.

Tanto é verdade, que poderá ser verificado que o Auto de Infração está sendo lastreado com documentos de compra da J. V. MORAIS, tais como notas fiscais de compra de peças na TOYOTA, que não guardam absolutamente nenhuma co-relação com a Recorrente.

Em segundo lugar, o Ilustre Auditor Fiscal ainda achou pouco e quer que a Recorrente justifique os motivos pelos quais a HENRIQUE LAGE, um terceiro fornecedor, totalmente estranho à sua administração e a de seus sócios, deixou de informar suas receitas nos seus SPED's:

Afirma que os fatos são datados de 2011 e 2012, período já alcançado pela decadência.

Diz:

Analisando o comportamento do Ilustre Auditor Fiscal com o disposto no item "19.6", vê-se que suas palavras dão margem a uma indignação ante o fato de a Recorrente ter deixado de proceder com as compras dos seus insumos a outros fornecedores.

Tal atitude tendenciosa, é no mínimo estranha e deverá ser investigada através de Procedimento Administrativo e/ou Criminal pertinente, uma vez que não cabe a um Auditor Fiscal defender ou opinar sobre os fornecedores da Recorrente.

Afirma que é um adquirente de boa fé e que não pode ser responsabilizada pela inidoneidade de notas fiscais emitidas por terceiros e que por analogia deve ter aplicado o entendimento sumulado no STJ de que é lícito o aproveitamento dos créditos de ICMS, nestes casos.

Alega que o MPF emitido refere-se tão somente ao IRPJ, deixando à margem da fiscalização os demais tributos federais e que foram objeto de fiscalização os demais tributos extrapolando o objeto do mandato, o que torna nulo o lançamento de todos os outros tributos que não do IRPJ.

Defende que caberia ao auditor fiscal efetuar o lançamento do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro arbitrado vez que a legislação diz que é o caso quando as receitas omitidas sejam conhecidas, visto ter ele desconsiderado sua contabilidade e valido da mesma para apurar as infrações.

E no caso do PIS e da COFINS caberia a autoridade lançadora determinar a apuração com base no regime cumulativo por força da legislação.

Alega que os valores devidos a título de CSLL devem ser revistos uma vez que teve seu direito reconhecido no judiciário, com sentença transitada em julgado, de excluir as receitas de exportação, comercialização na Zona Franca de Manaus, da base de cálculo da contribuição, bem como teve seu direito a compensação também dos valores pagos indevidamente também reconhecido.

Defende também que os valores supostamente devidos de PIS e de COFINS devem ter sua base de cálculo revistas, sendo retirado delas o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias, conforme prevê o recurso extraordinário nº574.706-PR.

Afirma que a autoridade lançadora se contradiz dizendo em um momento que a empresa tem caixa para pagar suas compras da empresa JV DE MORAIS e em outro momento diz ao contrário.

Que os autos deveria ter sido de glosa de custos e não de omissão de receitas, visto toda receita dela estar devidamente contabilizada.

Alega cerceamento de seu direito de defesa uma vez que os autos referem-se a pagamentos realizados a Henrique Lage um terceiro estranho ao objeto da diligência e que não entendeu em nada o conteúdo do relatório fiscal.

Defende que não houve qualquer intuito de fraude por parte do contribuinte, que sequer tinha conhecimento de que estaria se submetendo a uma fiscalização, desta forma não é o caso de aplicação da multa tipificada.

Pede conhecimento e provimento da impugnação e desconstituição total do lançamento tributário.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

PROCEDIMENTO DILIGÊNCIA. AUTUAÇÃO.

Não há impedimento na legislação da autoridade fiscal proceder a lavratura do auto de infração partindo de fatos constatados em procedimento de diligência. A emissão prévia de Termo de Procedimento Fiscal - Fiscalização é a única exigência para que se torne legalmente constituído o crédito tributário.

AUSÊNCIA INTIMAÇÃO PRÉVIA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. LITÍGIO.

Se a autoridade fiscal dispor de elementos suficientes para se convencer da existência da infração, não tem obrigação nenhuma de intimar o contribuinte para prestar mais esclarecimentos.

A apresentação de impugnação instaura a fase litigiosa, o processo administrativo, esta sim garantida pelo contraditório.

LUCRO ARBITRADO.

Caberia o arbitramento do lucro, nos casos que a empresa não mantivesse escrituração contábil nas formas da lei.

OMISSÃO RECEITAS. ATIVIDADE MAIS ONEROSA. PERDAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS.

A sistemática de apuração do IR e CSLL é tributar pela atividade mais onerosa ao contribuinte, tratando-se de omissão de receitas, assim a legislação prevê as perdas dos benefícios fiscais como isenção e redução de tributos.

MULTA TIPIFICADA. FATO GERADOR

A presença de dolo, fraude ou simulação, desloca a contagem do prazo referente ao fato gerador da obrigação tributária para o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência e é caso para aplicação da multa em 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 07/02/2019 (fls. 2992-2993), e apresentou recurso voluntário em 27/02/2019 (fls. 2973), portanto, tempestivamente, onde apresenta seus argumentos. Na sequência, o processo foi distribuído a este Conselheiro e incluído na pauta para ser julgado.

VOTO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n.º 09-68.199 da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/JFA (fls. 2947 a 2962), que julgou totalmente improcedente a Impugnação administrativa, mantendo hígido o crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração.

A autuação visa à exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referentes ao ano-calendário de 2013, todos qualificados pela multa de ofício de 150%, bem como a cobrança do benefício fiscal de redução do IRPJ (SUDENE) decaído em razão da infração.

A autoridade lançadora identificou, por meio de procedimento de diligência e cruzamento de informações, que a principal fornecedora da Recorrente (J. V. de Moraes) era uma empresa de fachada ("laranja") destinada à emissão de notas fiscais fictícias, acarretando a glosa de custos na apuração da Recorrente.

Irresignada, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 2974 a 2991) reiterando os argumentos de sua impugnação. Em sede preliminar, sustenta: i) nulidade por cerceamento de defesa; ii) nulidade por extrapolação do Mandado (TDPF); iii) necessidade de arbitramento do lucro; e iv) inobservância de decisões judiciais transitadas em julgado (ZFM e Tema 69 do STF). No mérito, alega: v) falta de clareza na autuação e a condição de adquirente de boa-fé; e, por fim, pugna pela vi) ilegalidade na cobrança do benefício fiscal da SUDENE e pelo afastamento da multa qualificada (150%).

Passo à análise de suas alegações.

i) Preliminar de Nulidade por Cerceamento de Defesa

A Recorrente suscita a nulidade do lançamento sob o argumento de que a lavratura do Auto de Infração ocorreu apenas três dias após a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), e que estaria prestando informações em um procedimento de diligência focado em terceiro (J. V. de Moraes), sem que lhe fosse dada oportunidade prévia de defesa.

Ao apreciar a questão, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) afastou a nulidade pretendida, consignando em seu acórdão os seguintes fundamentos:

"Não há impedimento na legislação da autoridade fiscal proceder a lavratura do auto de infração partindo de fatos constatados em procedimento de diligência, a única exigência para que se torne legalmente constituído o crédito tributário é que haja a emissão prévia de Termo de Procedimento Fiscal - Fiscalização, que no caso ocorreu, o fato de haver sido emitido dias antes do lançamento não invalida o mesmo."

(...)

"Outra argumentação é a falta de intimação prévia para prestar esclarecimentos, o que não é causa de nulidade do lançamento. A ausência de obrigação de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos decorre do entendimento de que, durante o procedimento fiscal, não se fala em garantia do contraditório por se tratar da fase inquisitória..."

"Somente após a lavratura do auto de infração e no exato instante em que o contribuinte protocola a peça de defesa é que se instaura a fase litigiosa, o processo administrativo, esta sim garantida pelo contraditório. Assim, se a autoridade fiscal, durante o procedimento fiscal, já dispõe de elementos suficientes para se convencer da existência da infração, não tem obrigação nenhuma de intimar o contribuinte para prestar mais esclarecimentos..."

A preliminar não merece acolhida. O entendimento adotado pela DRJ guarda estrita consonância com a jurisprudência pacificada deste Conselho, consubstanciada em enunciados sumulares vinculantes.

A Súmula CARF nº 162 determina que *"O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento"*. No mesmo sentido, a Súmula CARF nº 46 consolida que *"O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário"*.

Com efeito, consolidou-se o entendimento de que o procedimento de fiscalização possui natureza eminentemente inquisitória e preparatória. Trata-se de uma fase em que a Administração Tributária exerce seu poder-dever de polícia para apurar a ocorrência de fatos geradores e colher elementos de prova, não se exigindo, nesse momento pré-litigioso, a abertura de debate adversarial com o sujeito passivo. O contraditório diferido cumpre integralmente a garantia constitucional do devido processo legal, na medida em que assegura ao contribuinte a oportunidade de impugnar detalhadamente todas as constatações fiscais após a formalização do lançamento.

Ademais, as discussões em torno da matéria evidenciam que, uma vez reunidos elementos de convicção, seja por meio de auditorias digitais, exames de escrituração ou procedimentos de diligência rogatória ou cruzada, a lavratura do auto de infração constitui ato administrativo estritamente vinculado e obrigatório por parte da autoridade lançadora. A celeridade na transição entre a coleta de informações e a constituição do crédito tributário não configura, por si só, qualquer eiva formal ou cerceamento, visto que a higidez do crédito decorre da suficiência das provas materiais e não de manifestações defensivas prévias do contribuinte na fase de auditoria.

Portanto, rejeita-se a nulidade alegada.

ii) Nulidade por Extrapolação do Mandado (TDPF)

A Recorrente defende a nulidade parcial do lançamento tributário sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal (TDPF) era restrito e exclusivo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), restando eivada de ilegalidade e usurpação de atribuições a exigência dos tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Esta alegação também foi analisada pela DRJ, que assim se pronunciou:

A Portaria RFB nº 1.687/14, vigente à época da fiscalização/diligência, dispôs sobre o planejamento das atividades fiscais e estabeleceu normas para a execução desses procedimentos, e em seus arts. 2º, 3º, 5º e 8º assim determinou:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais

da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência; e

III – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Especial (TDPF-E), para prevenção de risco de subtração de prova.

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência: ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual. Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

(...)

Art. 5º O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF conterá:

I – a numeração de identificação e controle;

II – os dados identificadores do sujeito passivo;

III – a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV – o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V – o nome e a matrícula do(s) Auditor(es)-Fiscal(ais) da Receita Federal do Brasil responsável(is) pelo procedimento fiscal;

VI – o número do telefone e endereço funcional para contato; e

VII – o nome e a matrícula do responsável pela expedição do TDPF.

§ 1º No caso do Procedimento de Fiscalização, o TDPF indicará, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração, bem como as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores relativos aos últimos cinco anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

§ 2º O tributo e o período de que trata o §1º poderão ser ampliados por alteração, a ser registrada no TDPF e consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

§ 3º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no TDPF quando necessário para verificar os fatos

que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame ou deles seja decorrente.

§ 4º No procedimento fiscal de diligência, o TDPF indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas.

§ 5º No procedimento fiscal instaurado conforme art. 6º, o TDPF indicará a data do início do procedimento fiscal. § 6º Na hipótese de instauração de procedimento fiscal destinado exclusivamente a verificar o cumprimento de obrigação acessória, o TDPF deverá identificar a obrigação e o período a que se refere, não se aplicando o disposto no § 1º deste artigo.

Art. 8º Quando os procedimentos de fiscalização relativos a tributos objeto do TDPF identificarem infrações relativas a outros tributos, com base nos mesmos elementos de prova, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no TDPF. (GRIFEI)

A emissão de TDPF - D e posterior emissão de TDPF- F não é causa de nulidade, cumpre esclarecer que o procedimento fiscal de diligência, como prevê os dispositivos anteriormente elencados, tende a coleta de informação, a contribuinte foi intimada a apresentar documentos referente a negócios efetuados com terceiros, devidamente identificados nos Termos de Intimação, e foi também informada que sua escrituração contábil digital - ECD seria acessada via SPED.

Não há impedimento na legislação da autoridade fiscal proceder a lavratura do auto de infração partindo de fatos constatados em procedimento de diligência, a única exigência para que se torne legalmente constituído o crédito tributário é que haja a emissão prévia de Termo de Procedimento Fiscal - Fiscalização, que no caso ocorreu, o fato de haver sido emitido dias antes do lançamento não invalida o mesmo.

O processo aqui analisado trata-se de fatos geradores verificados durante o procedimento de diligência, sendo assim, havendo a infração deve-se proceder a lavratura do auto de infração como fez a autoridade lançadora, não havendo vício algum de nulidade, cabendo ainda mencionar que esta atividade de lançamento é vinculada e obrigatória a partir do momento que se constatou a infração.

Quanto à não abrangência no TDPF – F de todos os tributos que foram lançados, verifica-se que o art. 8º acima transcrito é cristalino quanto a dispensa no TDPF de trazer todos o tributos em seu objeto, vez que quando houver lançamentos com base nos mesmos elementos de prova isto não se faz necessário. É o que chamamos de apuração reflexa.

Não há reparos à decisão. Como bem pontuado pela DRJ, A constatação de omissão de receitas e a glosa de custos na apuração do IRPJ refletem diretamente na base de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS. Como as infrações relativas a esses tributos foram identificadas a partir dos mesmos elementos probatórios (SPED Contábil e extratos bancários), o art. 8º da referida Portaria dispensa a abertura de procedimentos autônomos ou o aditamento formal do Mandado.

Esse procedimento configura a apuração reflexa, justificada pela interdependência das bases de cálculo.

Ademais, o inconformismo da Recorrente esbarra na jurisprudência pacificada do Pleno deste Conselho, materializada na Súmula CARF nº 171, a qual determina, com eficácia vinculante, que *"Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento"*.

Assim, havendo identidade documental atestando o ilícito, a cobrança dos reflexos reveste-se de plena validade, devendo ser integralmente rechaçada a preliminar de nulidade.

iii) Necessidade de Arbitramento do Lucro

Neste ponto, a Recorrente argumenta que a desconsideração do registro de custos e a constatação de saldo credor de caixa por parte da autoridade fiscal equivalem a declarar a imprestabilidade da sua escrituração contábil. Por essa razão, sustenta que a apuração dos tributos deveria observar obrigatoriamente o regime do Lucro Arbitrado, com base no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, aplicando-se o percentual de 9,6% sobre a receita bruta conhecida, além da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS pelo regime cumulativo.

A DRJ rejeitou esta mesma alegação, evidenciando que a fiscalização baseou-se diretamente na própria escrituração contábil e digital (SPED) da empresa. Confira-se seus termos:

Conforme prevê a legislação, o arbitramento só caberia nos casos de que a empresa não mantivesse escrituração contábil nas formas da lei, ou caso esta mesma escrituração revelasse indícios de fraude, contivesse erros, não fosse possível identificar sua movimentação financeira nem tampouco determinar o lucro.

Ao contrário do defendido pela impugnante, a contabilidade da empresa foi corretamente efetuada, dentro das normas legais, tanto que foi possível determinar que os pagamentos efetuados não possuíam receitas suficientes para encobri-los, isto só foi possível porque a movimentação financeira da empresa estava contabilizada, ainda que a empresa não tenha apresentado a fiscalização todos os extratos bancários para total verificação, o que não acarretou em grandes problemas na apuração.

Assim, o arbitramento só caberia se a escrituração contábil estivesse realmente imprestável o que não ocorre no caso em questão.

A decisão não merece ressalvas. O arbitramento do lucro é uma técnica subsidiária e excepcional, cabível apenas quando a escrituração do contribuinte se mostra inacessível ou materialmente imprestável para a determinação do fluxo financeiro e do lucro real. No caso dos autos, a contabilidade forneceu os elementos exatos para que a fiscalização rastreasse as inconsistências.

O fato de o Fisco promover ajustes pontuais decorrentes de ilícitos documentados, como a glosa de custos não comprovados e a adição por saldo credor de caixa, não macula a escrituração em sua totalidade nem autoriza o seu descarte. Conclui-se, portanto, que o arbitramento não consiste em uma opção colocada à disposição do contribuinte para reverter ou minimizar o impacto financeiro de adições realizadas legitimamente pelo Fisco no regime do Lucro Real.

Ademais, a controvérsia encontra-se definitivamente superada no âmbito deste Conselho com a edição da Súmula CARF nº 192, que estabelece diretriz clara aos órgãos julgadores: *"É defeso à autoridade julgadora alterar o regime de apuração adotado no lançamento do IRPJ e da CSLL, de lucro real para lucro arbitrado, quando configurada hipótese legal de arbitramento do lucro"*.

Diante do exposto, rejeita-se a alegação.

iv) Desrespeito a Decisões Judiciais Transitadas em Julgado

Neste ponto, a Recorrente pugna pela declaração de nulidade do auto quanto à CSLL por desrespeito à coisa julgada na Ação nº 2006.84.01.001213-1, que lhe teria assegurado o direito de excluir as receitas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) de sua base impositiva. Paralelamente, pede o recálculo do PIS e da COFINS invocando o RE nº 574.706/PR, pleiteando a exclusão do ICMS de suas bases de cálculo.

A DRJ avaliou ambos os pleitos e os rejeitou com a seguinte fundamentação:

A impugnante alega que há a necessidade de ajuste da base de cálculo da CSLL para retirada das receitas de vendas para a Zona Franca de Manaus, vez que foi reconhecido seu direito em ação judicial já transitada em julgado.

No que pese seu direito reconhecido e suas alegações, a certidão do trânsito em julgado juntada ao processo é datada de 01/10/2013, o auto de infração refere-se ao ano de 2013, a impugnante aponta em sua peça impugnatória valores de venda efetuada para Zona Franca de Manaus, que não estariam sujeitas a incidência de CSLL, sem no entanto trazer qualquer prova dos valores apontados.

Na DIPJ da contribuinte, entregue em 24/06/2014, data posterior ao trânsito em julgado da sentença, quando da apuração do lucro real, não há valores declarados no campo "02.Receita Líquida da Atividade Isenta - Projeto Industrial ou Agrícola – Sudam/Sudene", também não há qualquer dedução de tais vendas para Zona Franca de Manaus e não há DIPJ retificadora para o período.

Assim, ainda que pese a alegação da impugnante acerca de seu direito reconhecido judicialmente o fato é que nem mesmo ela em seu tempo regular fez uso do benefício reconhecido, agora após a autuação solicita revisão da base de cálculo, sem no entanto juntar aos autos documentos comprobatórios dos valores

alegados como sendo de vendas na região da Zona Franca de Manaus, que seriam isentas da incidência da CSLL.

Desta forma não é possível reconhecer tal direito e reformar as bases de cálculos conforme pretendido pela impugnante.

(...)

Quanto a exclusão do ICMS da base de cálculo para o PIS e a Cofins, o Recurso Extraordinário mencionado pela impugnante ainda não teve o trâmite de julgamento concluído e ainda que tivesse não vincula esta instância de julgamento sem um pronunciamento da PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitido acerca do assunto.

A decisão de primeira instância deve prevalecer.

No tocante à CSLL e às receitas da ZFM, o pleito deve ser integralmente rejeitado por falta de provas. Conquanto o direito material esteja amparado por decisão judicial transitada em julgado, o contribuinte limitou-se a colar uma tabela auto-produzida no corpo da petição, sem colacionar aos autos as notas fiscais eletrônicas, registros de CFOP ou laudo contábil que comprovasse a efetiva realização dessas receitas para a área incentivada no ano de 2013. Ao não trazer aos autos a comprovação documental do quantum alegado, a autuada não apenas desatendeu ao ônus probatório imposto pelo art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, mas inviabilizou a própria materialização do seu direito judicial no caso concreto. Afinal, não é lícito ao órgão julgador administrativo presumir a exatidão de valores lançados em tabelas unilaterais, tampouco atuar para suprir a inércia do sujeito passivo, a quem incumbia o dever de trazer aos autos os elementos mínimos necessários para demonstrar a realidade das operações que dariam suporte ao ajuste pretendido.

Quanto ao pleito de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 69 do STF), a rejeição se mantém por outros fundamentos. Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha sedimentado a tese da exclusão, o pleito encontra óbice na própria natureza das infrações: os créditos de PIS e COFINS exigidos nestes autos não recaem sobre o faturamento regular declarado, mas sim, exclusivamente, sobre a glosa de custos não comprovados (operações inidôneas de entrada). Tratando-se estritamente de glosa de despesas simuladas, não há incidência sobre faturamento regular na autuação e, conseqüentemente, não há registro de ICMS faturado ou destacado a ser excluído. Logo, nega-se provimento às alegações.

v) Da Suposta Incoerência, Falta de Clareza e Incompatibilidade de Valores no Lançamento

Neste ponto, a Recorrente dedica vasta argumentação para desqualificar a lógica do Auto de Infração, sustentando que o lançamento carece de clareza e de nexo causal. Em síntese, argumenta que: (a) seria incoerente a imputação de omissão de receitas quando toda a sua receita estaria contabilizada, afirmando que eventuais irregularidades acarretariam apenas glosa

de custos; (b) há "imbróglios" nas justificativas do Fisco ao tratar da empresa Henrique Lage, sustentando que o relatório seria incompreensível; e (c) seria uma tradicional empresa do mercado salineiro, atuando como adquirente de boa-fé, fazendo jus à aplicação da Súmula 509 do STJ.

A insurgência não prospera. O raciocínio da Recorrente parte de premissas equivocadas. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) analisou cada uma dessas alegações, evidenciando que a defesa laborou em erro de interpretação da autuação no que tange ao ano-calendário sob exame. Transcrevo seus fundamentos e adoto como razões de decidir:

Em relação ao mérito a impugnante afirma que não entendeu nada e defende ainda que a falta de recursos para pagamento, apontada pela fiscalização, deveria ter gerado um auto de infração de glosa de custos ou despesas e não de omissão de receitas, uma vez que sua receita toda foi devidamente contabilizada.

O Regulamento do Imposto de Renda dispõe:

Art.281.Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):(grifei)

I-a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II- a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III- a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

No processo em questão não há a infração de saldo credor de caixa e sim glosa de custos lançados como Comprovação Inidônea de Custos, que já foi anteriormente mencionada, entretanto a impugnante alega desentendimento.

No relatório fiscal a autoridade autuante diz:

16. Desta maneira, em virtude da falta de comprovação dos custos da REFIMOSAL referentes à compra de matéria prima da empresa J V DE MORAIS e pela falta de Atendimento a várias intimações, principalmente, o TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO FISCAL Nº 01, esta fiscalização irá glosar os custos referentes a compras de matéria prima à J V DE MORAIS em 2013 conforme valores discriminados na planilha COMPRAS DA REFIMOSAL À J V DE MORAIS NO SPED CONTÁBIL o que irá repercutir na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, já que, conforme DACONS, DIRPJ, CONTABILIDADE e DCTF da REFIMOSAL, a empresa fiscalizada apurou IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em todos os períodos do ano de 2013.

Esta passagem do relatório fiscal já explica o porque do auto de infração, que repito neste voto, não há alegações contrárias ao mérito do lançamento, a impugnante não contesta valores, nem tampouco contradiz a autoridade lançadora acerca das transações com empresa inidônea e custos glosados em virtude destas transações. Outra passagem do relatório fiscal deixa claro a infração:

19.3.Em 2012 e 2013, a principal fornecedora da empresa REFIMOSAL passou a ser a J V de MORAIS.

19.4.A J V de MORAIS não recebera nenhuma mercadoria para comercializar conforme seu SPED FISCAL em 2012 e 2013, entretanto vendeu grande quantidade de mercadorias para REFIMOSAL e, também, vendeu grande quantidade do SAL POTIGUAR que é produzido pela HENRIQUE LAGE conforme embalagem deste produto.

Ou seja, existem compras, custos lançados na contabilidade da impugnante sem no entanto haver a efetiva concretização da transação, visto a vendedora não possuir nenhum estoque para venda.

Com efeito, não há qualquer incoerência ou incompatibilidade matemática no lançamento, vez que não houve imputação de omissão de receitas via saldo credor de caixa para o ano de 2013. Toda a exigência lastreia-se unicamente na glosa de custos forjados.

As supostas discrepâncias apontadas pela defesa em relação às empresas fornecedoras não configuram falhas ou "imbróglios" do Fisco, mas sim as próprias provas materiais da simulação perpetrada com o intuito de gerar despesas fictícias. Estando a matéria tributável e os critérios de apuração pormenorizadamente delineados nos autos, as alegações da Recorrente devem ser rejeitadas em sua totalidade. A alegação de "adquirente de boa-fé" (Súmula 509/STJ) também sucumbe, de plano, frente às provas do conluio indicadas no Relatório Fiscal.

vi) Afastamento da Multa Qualificada (150%)

Pugna a Recorrente, subsidiariamente, pela desqualificação da penalidade para o patamar regulamentar de 75%, aduzindo que a suposta obscuridade dos cálculos e o desconhecimento de que estava sob fiscalização fulminariam qualquer intuito fraudulento ou dolo em suas condutas.

Sobre o tópico, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) assim se manifestou:

A empresa questiona a aplicação da multa no percentual de 150%.

A autoridade lançadora demonstrou no procedimento de que havia compras sem a efetiva transferência de mercadorias, denotando a ocorrência de conluio/fraude nas operações da empresa, o que não foi desconstituído pela empresa, nem tampouco efetivamente discutido.

Nestes casos, além do termo inicial da contagem do prazo decadencial ser deslocado para o primeiro dia útil do exercício seguinte como prevê o CTN, também é caso para tipificação da multa em 150% como aplicado pela autoridade autuante e já mencionado neste voto.

A autoridade lançadora explica, em seu relatório fiscal, como a empresa usou de ações que levaram as autuações, dizendo inclusive que a infração de comprovação inidônea de custos configura em tese crime e que nestes casos o percentual de 75% da multa de ofício é duplicado.

Em vários trechos deste voto foram reproduzidos trechos do relatório fiscal que demonstraram a prática em tese de crime de conluio e fraude o que dá suporte a aplicação da multa de 150%.

Assim, não procedem as alegações da impugnante sobre esta matéria.

Não há reparos à decisão, devendo ela prevalecer por seus próprios fundamentos.

Com efeito, as infrações delineadas nestes autos transcendem o mero erro de escrituração, a omissão culposa ou a simples inadimplência. A autuada estruturou uma verdadeira engenharia contábil simulada, registrando compras de fornecedores "laranjas" (empresas sem capacidade operacional) e forjando a transferência de mercadorias com o nítido escopo de fraudar os cofres públicos e inflar seus custos operacionais no ano de 2013.

Tal conduta amolda-se aos ditames dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. A simulação de transações comerciais calcadas em notas fiscais inidôneas evidencia o dolo premeditado de sonegação e o manifesto intuito de lesar o erário.

Portanto, restando comprovada, a penalidade qualificada deve ser mantida.

Apesar de manter a multa de ofício qualificada, seu percentual deve ser reduzido para o patamar de 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, em atenção ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares alegadas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Porém, de ofício, a multa aplicada deverá ser reduzida para o patamar de 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA