



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720145/2020-73
RESOLUÇÃO	1401-001.115 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PACTUS TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveria Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 15.536/15.654), relativo ao período de 2016 à 2018, com as exigências acrescidas de multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido e juros moratórios, além do

lançamento de multa isolada pela apresentação da escrituração contábil fiscal (ECF) com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 15.640/15.654), com detalhes da autuação, seguem junto aos Autos de Infração, sendo os valores constantes do Termo de Encerramento (fl. 15.655/15.656):

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17095-720.145/2020-73	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 12.512.873,41
17095-720.145/2020-73	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 6.029.823,62
17095-720.145/2020-73	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	R\$ 3.642.839,93
17095-720.145/2020-73	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	R\$ 16.813.109,35
17095-720.145/2020-73	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 2.906.820,02

Foram apuradas as seguintes infrações consignadas nos autos de infração da seguinte forma:

IRPJ:

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA ATIVIDADE

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

RECEITAS DA ATIVIDADE – INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

CSLL:

OMISSÃO DE RECEITA – INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL – INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

PIS:**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

COFINS:**INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB:**LUCRO PRESUMIDO, ARBITRADO OU IMUNES/ISENTAS****INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

No TVF, a fiscalização esclarece que o procedimento fiscal foi inicialmente programado para os anos de 2017 e 2018, sendo ampliado posteriormente para abranger também o ano de 2016.

Basicamente foram identificadas discrepâncias na movimentação financeira informada pelas instituições financeira via **SPED (e-financeira)**, o valor dos conhecimentos de transporte informados via **SPED CT-e** e as **receitas declaradas pela Recorrente**.

A Recorrente **não apresentou** as ECDs.

Quanto as ECFs, para os ACs de 2016 e 2017 foram apresentadas com valores de receitas zeradas e para o AC 2018, os valores declarados como receitas eram bastante inferiores às demonstradas pelos conhecimentos de transporte emitidos.

Em relação a opção de tributação, a Recorrente indicou o LUCRO PRESUMIDO como forma de tributação do IRPJ e da CSL, sendo escolhido o regime de competência para AC 2016, e regime de caixa para os demais ACs, conforme resumo apresentado no Acordão da DRJ:

O sujeito passivo, ao retificar suas ECFs, alterou a forma de tributação (fls. 15646):

ANO-CALENDÁRIO	REGIME ORIGINAL	REGIME APÓS A RETIFICAÇÃO
2016	Lucro presumido – regime de competência	Lucro presumido – regime de caixa
2017	Lucro presumido – regime de caixa	Lucro real
2018		

Os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal foram detalhados no **Tópico II do TVF**, ressaltando os seguintes pontos:

- ✓ Em respostas aos primeiros questionamentos (fls. 1.237/1.243), a Recorrente informa que “*como poderá verificar o lucro sem os demais custos diretos e indiretos e tributos não ultrapassa a margem de 2,7% a 3,3% nos anos de 2017 e 2018*”;
- ✓ Foi apresentado um relatório denominado “**Consolidação dos Valores dos Fretes e Descontos**” (fls. 1240), no qual a Recorrente justifica os valores percentuais de lucro acima descritos, conforme as despesas e custos eram aplicados ao valor do frete.

CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES DOS FRETES E DESCONTOS														
Comp.	Peso Saída em Kg	Frete Empresa em R\$	Frete Motorista em R\$	Valor ICMS em R\$	Valor Cofins em R\$	Valor Pis em R\$	Valor Pedagio em R\$	Outros Descontos em R\$	Outros Descontos Mot em R\$	Outros Descontos Mes2 em R\$	(-) Outros em R\$	(+) Valor Quebra em R\$	Lucro Líquido	Perc de Lucro
jan/17	44.343.071,00	6.101.115,33	5.416.073,53	203.297,12	146.749,38	16,62	149.973,78	0,00	4.766,15	400,00	0,00	10.139,46	200.310,51	3,23%
fev/17	45.257.510,00	6.355.177,24	5.819.377,94	11.875,49	224.270,80	0,00	240.452,90	120,00	4.904,80	1.382,00	-59,98	19.391,90	85.058,79	1,34%
mar/17	64.485.337,00	7.746.341,59	7.194.768,04	0,00	209.108,50	0,00	216.765,24	160,00	6.023,35	1.918,00	-5.556,79	18.843,72	158.201,87	2,04%
abr/17	44.588.105,00	7.227.528,30	6.779.847,08	2.492,40	169.089,60	0,00	178.602,00	0,00	4.656,10	776,00	-230,58	21.372,31	124.467,81	1,72%
maio/17	48.911.501,00	7.111.673,70	6.469.942,44	6.043,14	238.984,30	0,00	273.592,90	0,00	5.779,40	800,00	-1.759,43	18.973,60	153.623,35	2,16%
jun/17	43.690.661,00	5.542.580,38	5.004.542,66	3.661,86	222.677,30	0,00	264.484,00	0,00	5.161,90	1.773,60	-7,02	11.833,54	65.990,62	1,19%
jul/17	51.219.566,00	8.000.917,12	7.400.145,86	0,00	247.649,70	0,00	274.469,30	0,00	5.623,60	1.929,70	-105,47	15.604,61	101.915,64	1,27%
ago/17	51.609.949,00	7.673.428,99	6.934.546,54	0,00	242.696,60	0,00	260.055,40	100,00	5.785,95	500,00	-2.435,23	17.445,95	260.816,58	3,40%
set/17	48.283.675,00	6.669.931,05	6.068.059,46	3.294,86	157.803,30	25,9	165.932,85	0,00	5.234,15	720,00	-5,1	8.056,63	288.830,56	4,33%
out/17	64.931.272,00	8.900.556,57	8.101.946,19	287,97	223.186,10	0,00	233.185,68	20,00	7.279,65	7.625,00	-834,56	10.877,90	368.587,74	4,14%
nov/17	63.866.320,00	8.785.037,29	8.035.222,35	0,00	225.787,80	21,58	232.554,20	0,00	7.438,35	2.730,00	-102,33	4.259,63	305.581,67	3,48%
dez/17	67.801.768,00	7.897.034,62	7.125.623,36	23.531,71	280.759,60	0,00	287.385,80	25,00	7.461,30	2.303,70	-9,55	5.447,69	195.032,49	2,47%
TOTAL	638.888.735,00	88.009.302,78	80.949.995,35	254.484,55	2.584.711,98	64,10	2.777.854,05	425,00	70.113,70	23.278,00	-11.106,04	161.301,94	2.308.417,43	3,62%

Comp.	Peso Saída em Kg	Frete Empresa	Frete Motorista	Valor ICMS	Valor Cofins	Valor Pis	Valor Pedagio	Outros Descontos	Outros Descontos Mot	Outros Descontos Mes2	(-) Outros	(+) Valor Quebra	Lucro Líquido	Perc de Lucro
jan/18	49.156.178,00	7.377.900,17	6.727.211,07	30.432,00	210.417,90	0,00	236.378,70	0,00	5.548,80	1.140,00	-4.317,80	18.205,31	202.672,41	2,73%
fev/18	68.128.294,00	11.472.652,44	10.664.737,77	49.349,19	256.148,70	0,00	265.095,60	0,00	7.279,35	1.624,00	-1.058,92	23.152,44	271.025,89	2,39%
mar/18	84.045.532,00	13.796.193,81	12.912.118,59	53.795,63	298.983,50	8,16	318.678,80	0,00	9.077,95	1.175,00	-4.369,80	17.783,14	428.803,88	3,11%
abr/18	96.532.989,00	14.988.247,64	13.948.619,61	49.629,39	222.226,70	0,00	238.423,30	0,00	10.500,25	1.140,00	-31.728,78	19.252,73	591.970,40	3,95%
mai/18	71.385.581,00	11.980.877,37	11.174.741,41	93.811,62	157.588,10	7,54	172.572,70	0,00	8.390,90	1.048,00	-25,00	17.042,22	408.657,12	3,41%
jun/18	114.847.185,00	21.114.307,10	19.410.575,06	182.053,81	598.962,94	0,00	659.331,24	0,00	13.543,05	2.580,00	-7.927,38	27.004,27	314.838,46	1,49%
jul/18	112.599.217,25	19.764.516,45	18.339.888,84	176.185,90	403.316,29	0,00	452.446,68	0,00	13.147,80	1.980,00	-700,88	19.135,80	427.643,22	2,16%
ago/18	145.507.927,78	22.749.419,04	20.755.873,31	281.536,59	387.110,81	99,58	478.449,91	0,00	16.442,40	4.750,00	-52,20	28.147,58	895.741,02	3,94%
set/18	119.107.532,57	19.417.790,36	17.544.942,22	300.915,65	340.807,40	124,65	433.863,20	0,00	13.258,95	1.840,00	-1.288,28	26.882,36	840.106,83	4,33%
out/18	113.840.639,20	18.467.468,77	16.833.835,90	370.700,79	472.936,50	153,84	582.717,50	0,00	12.467,73	1.509,00	-8.843,65	14.028,72	737.488,71	3,99%
nov/18	90.063.212,30	13.947.586,00	12.122.433,22	332.674,79	465.179,80	136,83	540.796,80	8,00	10.159,20	1.640,00	-5.571,59	5.195,69	508.939,04	3,63%
dez/18	73.838.685,31	11.460.986,91	9.952.408,15	301.967,79	380.814,40	206,61	433.963,50	0,00	8.302,80	1.165,00	-7.088,49	6.473,45	414.656,20	3,62%
TOTAL	1.138.992.994,61	186.537.877,06	169.888.485,52	2.222.352,35	4.104.492,94	727,21	4.718.676,93	8,00	128.515,18	21.287,00	-72.472,17	217.703,71	6.042.543,57	3,24%

- ✓ Em 01/06/2020, a Recorrente apresenta o recibos de entrega das **ECFs retificadoras** e das **ECDs originais** (fls. 1.342/1.346), contudo **altera** a forma de tributação de LUCRO PRESUMIDO para LUCRO REAL TRIMESTRAL;
- ✓ Em 23/06/2020, a Recorrente é identificada da ampliação do procedimento para AC 2016, sendo exigida na ocasião, documentos fiscais e contábeis;
- ✓ Em relação as DCTFs do AC 2016 que foram retificadas após o início do procedimento, a fiscalização decidiu desconsiderá-las para fins de apuração de tributos.

Diante das situações identificadas, a fiscalização procedeu a nova apuração do IRPJ conforme os fatos do caso concreto, descrevendo no **Tópico III do TVF**.

Conforme descrito acima, a Recorrente havia escolhido a forma de tributação pelo Lucro Presumido para os ACs de 2016 à 2018, sendo que após o início do procedimento fiscal procedeu a retificação das ECFs, mantendo o AC de 2016 no Lucro Presumido, mas alterando ao regime de competência para caixa, e para os ACs de 2017 e 2018 alterou para Lucro Real.

Para o AC de 2016, a fiscalização não aceitou a alteração na ECF que modificou o regime de competência para caixa, nos seguintes termos:

50. O § 2º do artigo 13 da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, esclarece sobre a importância da opção entre o regime de caixa e o de competência (uma vez dentro do lucro presumido), pois a receita bruta considerada como limite de permanência no lucro presumido (no ano seguinte) será obtida pelo regime de competência ou de caixa, conforme o critério adotado pelo contribuinte. Logo, não podemos aceitar a mudança para regime de caixa, em 2016. (Griffou-se)

Para a alteração no AC de 2017, de lucro Presumido para Lucro Real, também não pode ser aceita pela Fiscalização, pois a opção pela forma de tributação é definitiva (§ 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98) e se manifesta com o primeiro pagamento, sendo que os sistemas da RFB registraram os pagamentos que confirmaram a opção da Recorrente.

Para o AC de 2018, a opção original era pelo Lucro Presumido, sendo retificada a ECF para Lucro Real após intimação, apesar disso, a fiscalização ressaltou a alteração foi aceita tendo em vista que no AC de 2017 a receita bruta ultrapassou o limite de R\$ 78 milhões e nos termos do art. 13 da Lei nº 9.718/98, existe obrigatoriedade de apuração pelo Lucro Real, com isso, havia obrigatoriedade de apuração pelo Lucro Real em 2018.

Com esses ajustes a Fiscalização procedeu a apuração dos ACs 2016 e 2017 pelo Lucro Presumido, ressaltando que a planilha **“Consolidação dos valores de fretes e descontos”** (fls. 1240) apresentava um equívoco por parte da Recorrente no processo de apuração, pois houve abatimento de despesas sobre a receita antes da aplicação do percentual determinado em lei para o Lucro Presumido.

Para o AC de 2016 houve opção pelo Lucro Presumido no regime de competência, sendo que as receitas foram consideradas conforme apareciam na contabilidade (fls. 13.917/14.304) e para AC 2017, com a opção foi pelo regime de caixa, as receitas foram consideradas na medida do efetivo recebimento, conforme a escrituração contábil (fls. 14.305/14.856)

Com isso chegou-se aos seguintes valores: (fl. 15.649)

2016 - LP Regime de Competência			2017 - LP Regime de Caixa		
Mês	Recebimentos (R\$)	Trimestre (R\$)	Mês	Recebimentos (R\$)	Trimestre (R\$)
01/2016	-		01/2017	-	
02/2016	352.392,75		02/2017	5.191.555,18	
03/2016	2.483.734,04	2.836.126,79	03/2017	7.338.760,67	12.530.315,85
04/2016	1.768.737,03		04/2017	7.426.720,50	
05/2016	2.716.378,19		05/2017	7.701.748,30	
06/2016	5.547.045,34	10.032.160,56	06/2017	7.066.741,19	22.195.209,99
07/2016	4.585.100,30		07/2017	5.626.474,51	
08/2016	4.138.623,11		08/2017	8.153.637,76	
09/2016	2.947.546,90	11.671.270,31	09/2017	7.208.672,18	20.988.784,45
10/2016	1.089.721,39		10/2017	4.921.684,90	
11/2016	2.408.641,24		11/2017	8.770.285,31	
12/2016	3.339.561,00	6.837.923,63	12/2017	9.724.884,26	23.416.854,47
	31.377.481,29			79.131.164,76	

Como em 2018 o Lucro Real exige o regime de competência e em 2017, o regime foi de caixa, a fiscalização destaca um ajuste necessário no mês de dezembro de 2017, no seguintes termos:

58. Como há mudança de caixa para competência em 2018, pela obrigatoriedade de apurar o lucro real, então, em dezembro de 2017, todos os recebimentos pendentes devem ser contabilizados, conforme IN SRF nº 345/2003 (grifamos)

(...)

59. Se o reconhecimento das receitas, em 2017, fosse pelo regime de competência, elas somariam R\$ 87.868.818,54 (fls. 515), conforme conhecimentos de transporte emitidos (SPED CT-e). Entretanto, os recebimentos contabilizados neste período (parágrafo 57, acima) totalizam apenas R\$ 79.131.164,76. A diferença entre esses dois valores corresponde aos recebimentos pendentes, os quais devem ser tributados em dezembro/2017, conforme orienta a IN SRF nº 345/2003. Então, aos R\$ 9.724.884,26 recebidos naquele mês, devemos somar R\$ 8.737.653,78. A receita de dezembro/2017 fica em R\$ 18.462.538,04

Dessa forma, para o AC de 2018, a fiscalização procedeu uma auditoria completa nos registros contábeis, constatando após as intimações, principalmente em relação as subcontratações, as informações e esclarecimentos se mostraram pouco confiáveis, conforme detalhes expostos no item 65 do TVF:

65. Foi necessário intimar o sujeito passivo para que abrisse, em detalhes, estas subcontratações, mas os números apresentados não são confiáveis. Analisando, por amostragem, as informações relativas a alguns dos maiores fornecedores de serviço ao sujeito passivo (transportadoras subcontratadas), encontramos várias inconsistências. De acordo com o relatório apresentado:

Ao final, a fiscalização concluiu que a escrita contábil apresentava vícios que a tornaram IMPRESTÁVEL para determinação do Lucro Real, nos termos do art. 530, inciso II, alínea “b”, do Decreto nº 3.000/1999, cujo enunciado foi mantido no artigo 603, inciso III, alínea “b”, do Anexo ao Decreto nº 9.580/2018.

A receita bruta do arbitramento foi obtida pelos conhecimentos de transporte emitidos em 2018, excluídos os cancelados, sendo consignado no TVF que os valores de tributos

eram maiores que os declarados, sendo procedido o lançamento de ofício pela diferença, abatendo os valores já pagos/declarados, conforme a tabela abaixo:

2018 - Lucro Arbitrado			2018 - Valores Declarados / Pagos			
Mês	Conhecimentos Não Cancelados (R\$)	Trimestre (R\$)	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
01/2018	7.371.083,25				1.183,74	5.463,42
02/2018	11.471.250,88				1.228,79	5.671,35
03/2018	13.796.480,57	32.638.814,70	6.834,01	6.150,61	1.289,22	5.950,26
04/2018	15.015.415,73				1.939,42	8.951,19
05/2018	11.982.655,44				1.871,83	8.639,22
06/2018	21.098.417,94	48.096.489,11	11.929,44	9.681,90	2.015,81	9.303,75
07/2018	19.705.712,84				2.007,81	9.266,82
08/2018	22.704.845,35				2.197,80	10.143,69
09/2018	19.407.197,40	61.817.755,59	15.945,20	11.850,41	2.926,58	13.507,29
10/2018	18.458.362,39				9.958,08	45.960,36
11/2018	13.975.696,96				10.324,44	47.651,28
12/2018	11.491.512,73	43.925.572,08	86.706,48	50.061,50	9.847,08	45.448,08
Total	186.478.631,48					

Como as ECFs de 2016 e 2017 foram entregues com incorreções, mesmo que posteriormente retificadas, a fiscalização lavrou a multa regulamentar prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19/12/2013, com base no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com interpretação mais favorável em função da alteração em 2018 do art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Dessa forma a multa para os ACs de 2016 e 2017 ficou da seguinte forma:

74. Apesar de estas alterações/inclusões terem sido implementadas pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018, devemos adotá-la, mesmo para a ECF/2016, entregue em 27/07/2017, por ser mais benéfica ao sujeito passivo. A fiscalizada corrigiu a ECF/2016, já depois de iniciada este procedimento, então a multa sobre suas incorreções será reduzida a 75%. No caso da ECF/2017, não haverá redução de multa, uma vez que a ECF não foi corrigida.

75. As informações inexatas são, justamente, as receitas brutas sobre as quais seria presumido o lucro da empresa. Elas vieram zeradas. Assim, a multa ficará em 1% sobre as receitas brutas trimestrais (ou sobre o total anual):

ECF/2016 - ENTREGUE EM 27/07/2017					ECF/2017 - ENTREGUE EM 30/07/2018				
Trimestre	Receita Informada na ECF (A)	Receita Verificada Pela Fiscalização (B)	Diferença (B - A)	Multa Sobre a Diferença	Trimestre	Receita Informada na ECF (A)	Receita Verificada Pela Fiscalização (B)	Diferença (B - A)	Multa Sobre a Diferença
01/2016	-	2.836.126,79	2.836.126,79	28.361,27	01/2017	-	12.530.315,85	12.530.315,85	125.303,16
02/2016	-	10.032.160,56	10.032.160,56	100.321,61	02/2017	-	22.195.209,99	22.195.209,99	221.952,10
03/2016	-	11.671.270,31	11.671.270,31	116.712,70	03/2017	-	20.988.784,45	20.988.784,45	209.887,84
04/2016	-	6.837.923,63	6.837.923,63	68.379,24	04/2017	-	32.154.508,25	32.154.508,25	321.545,08
			31.377.481,29	313.774,81				87.868.818,54	878.688,19
			Redução a 75%	235.391,11					

Para o AC de 2018, a ECF apresentada foi de Lucro Presumido, sendo que deveria ser Lucro Real, mesmo que retificada durante o procedimento fiscal, a escrituração foi considerada imprestável, sendo aplicada a mesma multa dos anos anteriores, considerando, para base de cálculo da multa, a diferença entre as receitas brutas trimestrais informadas na primeira ECF e aquelas utilizadas para arbitramento do lucro:

ECF/2018 - ENTREGUE EM 30/07/2019				
Trimestre	Receita Informada na ECF (A)	Receita Verificada Pela Fiscalização (B)	Diferença (B - A)	Multa Sobre a Diferença
01/2018	569.501,00	32.638.814,70	32.069.313,70	320.693,14
02/2018	896.472,00	48.096.489,11	47.200.017,11	472.000,17
03/2018	1.097.260,00	61.817.755,59	60.720.495,59	607.204,96
04/2018	4.635.324,00	43.925.572,08	39.290.248,08	392.902,48
			179.280.074,48	1.792.800,74

Após tomar ciência do Auto de Infração, a Recorrente apresentou sua impugnação que por celeridade processual, transcreverei trecho do relatório da decisão de piso no ponto:

2 Da impugnação

A impugnação foi protocolada em 15/12/2020 (fls. 15661).

2.1 DO FUNDAMENTO JURÍDICO

2.1.1 Da insubsistência parcial do auto de infração – da suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o frete interno para exportação

O sujeito passivo inicia sua defesa com o argumento de que faria jus à suspensão prevista no art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004, que preceitua (sem grifos no original):

Art. 40, § 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

O contribuinte aduz que “à época dos fatos o regime de suspensão do PIS/COFINS do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 estava regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 595/2005 ("IN 595"), que prevê um procedimento de habilitação ao regime com deferimento do ADE – Ato Declaratório Executivo, requisito obrigatório e essencial para a fruição da suspensão do PIS/COFINS”.

Afirma ainda que, atualmente há uma relação atualizada das pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras no sítio eletrônico da RFB.

Ainda segundo a defesa, a autoridade fiscal considerou a totalidade da receita bruta como base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, excluindo apenas os conhecimentos de transporte cancelados. Entretanto, deveria também ter excluído os valores referentes aos fretes internos destinados à exportação.

Junto com a manifestação foi juntada uma relação dos conhecimentos de transporte relativos aos transportes internos de produtos destinados à exportação – com identificação das pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e das empresas comerciais exportadoras, além do destino das mercadorias transportadas.

Em fls. 15669/15670, o sujeito passivo apresentou a reapuração da base de cálculo das referidas contribuições:

Mês	CTe - AI	CTe - Export	Nova BC PIS/COFINS
02/2016	352.392,75	352.392,75	-
03/2016	2.483.734,04	2.174.119,07	309.614,97
04/2016	1.768.737,03	1.117.331,00	651.406,03
05/2016	2.716.378,19	1.753.410,74	962.967,45
06/2016	5.547.045,34	2.373.404,06	3.173.641,28
07/2016	4.585.100,30	3.035.163,13	1.549.937,17
08/2016	4.138.623,11	2.952.248,24	1.186.374,87
09/2016	2.947.546,90	2.443.398,39	504.148,51
10/2016	1.089.721,39	134.623,48	955.097,91
11/2016	2.408.641,24	1.806.240,88	602.400,36
12/2016	3.339.561,00	1.175.696,74	2.163.864,26
	31.377.481,29	19.318.028,48	12.059.452,81

Mês	CTe - AI	CTe - Export	Nova BC PIS/COFINS
01/2017	-	-	-
02/2017	5.191.555,18	5.191.555,18	-
03/2017	7.338.760,67	5.423.508,61	1.915.252,06
04/2017	7.426.720,50	6.500.259,11	926.461,39
05/2017	7.701.748,30	6.036.998,15	1.664.750,15
06/2017	7.055.741,19	4.094.729,11	2.961.012,08
07/2017	5.626.474,51	5.626.474,51	-
08/2017	8.153.637,76	7.056.483,82	1.097.153,94
09/2017	7.208.672,18	6.358.054,54	850.617,64
10/2017	4.921.684,90	4.921.684,90	-
11/2017	8.770.285,31	7.802.501,58	967.783,73
12/2017	9.724.884,26	7.036.947,22	2.687.937,04
	79.120.164,76	66.049.196,73	13.070.968,03

Mês	CTe - AI	CTe - Export	Nova BC PIS/COFINS
01/2018	7.371.083,25	5.772.639,44	1.598.443,81
02/2018	11.471.250,88	9.323.292,89	2.147.957,99
03/2018	13.796.480,57	10.509.293,94	3.287.186,63
04/2018	15.015.415,73	11.522.172,42	3.493.243,31
05/2018	11.982.655,44	9.361.662,61	2.620.992,83
06/2018	21.098.417,94	15.945.942,51	5.152.475,43
07/2018	19.705.712,84	15.205.264,14	4.500.448,70
08/2018	22.704.845,35	14.774.902,37	7.929.942,98
09/2018	19.407.197,40	13.145.824,32	6.261.373,08
10/2018	18.458.362,39	12.487.019,00	5.971.343,39
11/2018	13.975.696,96	9.110.832,85	4.864.864,11
12/2018	11.491.512,73	6.783.969,12	4.707.543,61
	186.478.631,48	133.942.815,61	52.535.815,87

2.1.2 Do erro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e da consequente anulação do auto de infração

O sujeito passivo defende a tese de que, assumindo ser correto o arbitramento do lucro, este deveria ser aplicado não apenas para o ano-calendário 2018, mas também para os anos-calendário 2016 e 2017, pois os vícios na escrituração seriam semelhantes para todos os anos-calendário.

Sustenta ainda que a receita bruta não pode ser considerada como sendo o próprio lucro arbitrado.

Alega ainda que a fiscalização “não levou em consideração o Lucro Real apresentado pela impugnante, relativamente ao período objeto de lançamento como base de cálculo (lucro tributável) do IRPJ e da CSLL”. Defende a anulação da autuação por “não haver certeza na base de cálculo estipulada para o cálculo do valor correto do tributo. Para que haja a correção, necessário o arbitramento do lucro nos anos de 2016 e 2017”.

Em relação ao ano-calendário 2018, defende a apuração pelo lucro real, pois houve a retificação da ECF e o envio da ECD.

2.2 DA FALTA DE RAZOABILIDADE NA APLICAÇÃO DA MULTA PELA ENTREGA DA ECF

Neste tópico defende que a justiça fiscal – ou justiça tributária – impede o Fisco de “adentrar ao patrimônio do contribuinte através de multas fiscais”. Sustenta que, mesmo observando a legalidade, a RFB estaria ferindo a honradez ao aplicar multas que extrapolem o faturamento ou o valor patrimonial dos sujeitos passivos.

Aduz que as ECFs foram entregues e, portanto, cumpriu suas obrigações acessórias.

Sustenta que a aplicação da sanção, ainda que amparada em lei, fere a moralidade administrativa e os princípios da capacidade contributiva, do não confisco e da propriedade.

2.3 DO PEDIDO

Ao final, o contribuinte requer a anulação da autuação por erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a anulação das multas e o abatimento da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS referente aos conhecimentos de transporte envolvendo operações de exportação.

A 8ª Turma da DRJ08 julgou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido através do Acórdão nº 108-016.481, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. RELAÇÃO NECESSÁRIA. AUSÊNCIA. O arbitramento do lucro em relação a um ano calendário, decorrente da constatação de vícios na escrituração das despesas, não pode ser

obrigatoriamente estendido para os demais anos-calendário objeto da fiscalização sob o argumento de que a autoridade fiscal constatou omissão de receitas em relação a estes períodos. A omissão de receitas, por si só, não é justificativa para a adoção da sistemática do lucro arbitrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

REGIME ESPECIAL. SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA. A alegação de que o sujeito passivo faz jus a regime especial de suspensão da exigibilidade da contribuição deve estar devidamente comprovada nos autos.

Para tanto, faz-se necessária a demonstração de que o sujeito passivo atendeu a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

REGIME ESPECIAL. SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA. A alegação de que o sujeito passivo faz jus a regime especial de suspensão da exigibilidade da contribuição deve estar devidamente comprovada nos autos.

Para tanto, faz-se necessária a demonstração de que o sujeito passivo atendeu a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

MULTAS. DISCRICIONARIEDADE. AUSÊNCIA. Não há discricionariedade por parte da autoridade fiscal na aplicação das multas decorrentes de infração às disposições da legislação tributária. O direito à propriedade e princípios jurídicos como a razoabilidade e a proporcionalidade não podem ser abstratamente invocados como argumento contra a incidência de penalidade tributárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Autoridade julgadora de primeira instância desmembrou as teses defensivas em três blocos:

- 1) Nulidade da autuação em decorrência de erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 2) Redução da autuação no tocante aos lançamentos de contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, pois a autoridade fiscal não considerou o benefício previsto no art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004, ao qual o contribuinte fazia jus; e
- 3) Nulidade das multas isoladas aplicada

No primeiro ponto, a decisão indica uma certa incoerência na impugnação, visto que a Recorrente pugna pelo arbitramento para os ACs 2016 e 2017 e se insurge em relação ao arbitramento para o AC 2018.

A argumentação foi considerada improcedente nos seguintes termos:

Então, considero o arbitramento devidamente justificado para o ano-calendário 2018 e desnecessário para os anos-calendário 2016 e 2017. Ressalte-se que os problemas que justificaram o arbitramento para 2018 referem-se aos custos incorridos pela fiscalizada e, portanto, ligam-se à apuração do lucro real. Nos anos-calendário 2016 e 2017 a tributação do sujeito passivo se deu com base no lucro presumido.

Sobre a comprovação dos requisitos para suspensão da contribuição para o PIS e COFINS em função de fornecimento de insumos para pessoa jurídica preponderantemente exportadora, nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/2004, o julgamento foi pela total improcedência.

Os argumentos de defesa foram no sentido de cumprimento do inciso II do § 6º-A do supracitado artigo.

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

A improcedência no ponto foi baseada em quatro aspectos:

- a) Em consulta à EFD, não foram localizados lançamentos nos registros M400 e M800, que demonstram receitas sujeitas à regime especial de suspensão;
- b) Não houve a comprovação pela Recorrente de que as notas fiscais, em cumprimento ao § 9º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004, continham a indicação de que o produto transportado era destinado à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação.

§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

- c) A Recorrente não distinguiu nas planilhas apresentadas as operações comerciais de modo a caracterizar as hipóteses previstas nos § 7º daquelas referentes ao § 8º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

- d) Não foi possível identificar, nas planilhas apresentadas, o nome do alienante, apesar de apresentar campo relativo à “destinatário” e/ou “recebedor”.

Em relação a possível nulidade na aplicação das multas isoladas, o julgamento foi no sentido da vinculação da atividade da Administração Tributária, nos termos do art. 3º do CTN, sem espaço para avaliação de conveniência e a oportunidade da aplicação da legislação tributária

Irresignada com o resultado, a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 15.936/15.957) com o seguinte sumário:

SUMÁRIO

I – PRELIMINARES.....	3
I.1 – Tempestividade	3
II – DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	3
III – DO ERRO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL E A CONSEQUENTE NECESSIDADE DE REFORMA DO JULGADO A QUO.....	7
IV - DA INSUBSISTENCIA PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO - DA SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS SOBRE FRETE INTERNO PARA EXPORTAÇÃO.....	15
V – DO PEDIDO. (Ver os pedidos relativos ao IRPJ/CSLL).....	21

O recurso voluntário apresenta os mesmos argumentos já apresentados na impugnação, com pequenos excertos sobre a decisão da DRJ.

Sobre a multa, não houve um tópico específico como na impugnação, mas foi incluído nos pedidos, além disso, subsidiariamente, foi requisitado o pedido para a realização de diligências visando a confirmação das informações relativas ao PIS e COFINS.

Em relação ao pedido de diligência, a Recorrente rebate, em quatro pontos, a manutenção do lançamento a despeito da comprovação de que havia suspensão para cobrança de PIS e COFINS, incluindo a informação de “remetente” nas planilhas, bem como, junta aos autos a relação de CTe exportação de 2016 à 2018.

69. Quarto, quanto a ausência da informação do alienante na planilha apresentada anteriormente, **incluímos agora esta informação na coluna “Remente”** o remetente da mercadoria como requer o julgador, para que sejam afastadas as possibilidades de fretes entre estabelecimentos.

(...)

72. Assim, **junto a este Recurso Voluntário** as planilhas com a relação dos CTe exportação 2016 a 2018 relativos aos transportes internos de produtos destinados para exportação, com informações das PJPE e ECE, identificação na coluna “Classificação (Col Observação)” onde constam as indicativas de suspensão ou formação de lote para exportação, além do destino das mercadorias transportadas (portos marítimos, fluviais e secos, e recintos alfandegados).

(...)

74. Nesse sentido, **deve a administração promover de ofício as investigações** necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela seja possível prolatar uma sentença justa (*Griffou-se*)

É o relatório do essencial,

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele portanto, tomo conhecimento e passo a análise.

Conforme relatado, foram lavrados autos de infração envolvendo IRPJ e demais tributos reflexos nos anos-calendário 2016, 2017 e 2018, em face da constatação de omissão de receitas com origem na identificação de movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas pela Recorrente.

Além disso, foi lançada multa regulamentar pelo envio das ECFs com valores inexatos para os ACs 2017 e 2018, sendo que uma retificadora evitou a multa no AC 2016, ressaltando que a Autoridade Fiscal, na apuração dos valores, aplicou legislação mais benéfica à Recorrente.

A ECF da Recorrente constava a opção pelo Lucro Presumido como forma de tributação do IRPJ e CSLL para todos os anos sob fiscalização, diferenciando apenas na opção pelo regime de competência para o AC 2016 e pelo regime de caixa para ACs 2017 e 2018.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente retificou todas as ECFs, contudo, parte das alterações não foram aceitas pela fiscalização por não cumprirem os requisitos legais para alteração, sendo um quadro resumo apresentado abaixo:

Ano	Regime Tributação	Regime Tributação	Regime Tributação
-----	-------------------	-------------------	-------------------

Calendário	(Original)	(após Retificação)	(após Fiscalização)
2016	Lucro presumido Regime de Competência	Lucro presumido Regime de Caixa	Lucro presumido Regime de Competência
2017	Lucro presumido Regime de Caixa	Lucro Real	Lucro presumido Regime de Caixa
2018	Lucro presumido Regime de Caixa	Lucro Real	Lucro Real

Das Nulidades

No Recurso Voluntário, a Recorrente não evolui nos seus argumentos sobre uma possível nulidade do auto de infração em relação à possível erro de base cálculo do IRPJ e da CSLL, baseada na não aplicação do arbitramento em relação aos AC de 2016 e 2017 e eventual nulidade no arbitramento do AC 2018.

Em relação a multa regulamentar, apenas pugna pela anulação nos pedidos finais.

Por entender que o fato de apenas reiterar os argumentos de defesa em sede de Recurso Voluntário sobre as nulidades descritas acima, não juntando outras provas ou esclarecimentos adicionais de modo a contrapor a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando total ausência de inovação probatória ou discursiva, leva-me a adotar como razões de decidir aquelas analiticamente expostas na decisão de primeira instância, nos termos do artigo 114, §12, I, da Portaria MF n.º 1.634/2023 (RICARF), a qual passo a transcrever:

5 Análise do mérito

Podemos desmembrar as teses defensivas apresentadas na impugnação em três blocos: (1) nulidade da autuação em decorrência de erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (2) redução da autuação no tocante aos lançamentos de contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, pois a autoridade fiscal não considerou o benefício previsto no art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004, ao qual o contribuinte fazia jus; e (3) nulidade das multas isoladas aplicadas.

Cada um desses blocos será separadamente analisado em um tópico próprio, seguindo a ordem indicada no parágrafo anterior – que me parece a mais lógica.

5.1 AUSÊNCIA DE NULIDADE NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

O sujeito passivo sustenta a tese de que a autoridade fiscal teria errado na definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o que acarretaria o reconhecimento da nulidade do lançamento em relação a esses tributos.

Segundo a impugnação, a autoridade fiscal deveria ter arbitrado o lucro para os anos calendário 2016 e 2017. Entretanto, a defesa insurge-se contra o arbitramento em relação ao ano calendário 2018.

A necessidade do arbitramento é justificada da seguinte forma (fls. 15671):

Para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL em caso de presunção de omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos.

Ocorre que, por si só, a omissão de receitas não é justificativa para o arbitramento:

Art. 530 do Decreto nº 3.000/1999. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Lendo o TVF (itens 62 e seguintes, a partir de fls. 15650), fica claro que o arbitramento foi determinado em razão dos problemas encontrados na contabilidade do contribuinte e não em decorrência da omissão de receitas em si.

Portanto, não há nada que ampare a tese do sujeito passivo de que a omissão de receitas automaticamente obrigaria ao arbitramento do lucro.

No ano-calendário 2018 o contribuinte sujeitava-se à tributação com base no lucro real. Este é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas exclusões, adições e compensações determinadas ou permitidas pela legislação tributária. Como o lucro real é obtido por meio do lucro líquido, é necessária a análise dos custos e das despesas do sujeito passivo.

Em relação aos anos-calendário 2016 e 2017, o contribuinte encontrava-se sob a sistemática do lucro presumido. Em síntese, o lucro presumido é obtido por meio da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta do sujeito passivo. Portanto, diferentemente do que ocorre em relação ao lucro real, não é necessário conhecer os custos e as despesas.

O cálculo do lucro arbitrado também parte da receita bruta e é obtido por meio da aplicação de um percentual de presunção – que, no caso do IRPJ, é 20% superior ao do lucro presumido.

No caso concreto, o problema encontrado pela fiscalização nos anos-calendário 2016 e 2017 foi a declaração – e conseqüentemente, o recolhimento – a menor dos tributos efetivamente devidos. O TVF (item 54, fls. 15648) indica que o sujeito passivo deu a entender que “abateu da receita bruta os gastos com subcontratações de frete, para encontrar a receita sobre a qual presumiu o lucro” – prática sem respaldo legal.

Não obstante, a fiscalização teve acesso às receitas mensais do contribuinte. Como visto, a base de cálculo do lucro presumido é extraída a partir da receita bruta, não houve necessidade do arbitramento do lucro. Conhecendo a receita bruta trimestral, a autoridade fiscal apurou os tributos efetivamente devidos e lançou a diferença relativa aos valores ainda não declarados.

Assim, o arbitramento do lucro em relação aos anos-calendário 2016 e 2017 é desnecessário e apenas agravaria a situação do contribuinte – tendo em vista o maior percentual de presunção aplicável ao IRPJ nos casos de lucro arbitrado.

No tocante ao ano-calendário 2018, verifica-se que o sujeito passivo optou indevidamente pelo lucro presumido – apenas alterando a opção para o lucro real no curso do procedimento de fiscalização. Isso, por si só, justificaria o arbitramento, conforme dispõe o art. 530, inciso IV, do Decreto nº 3.000/1999.

Também foram encontrados diversos problemas relativos ao registro dos custos. Os fretes subcontratados foram lançados na contabilidade do sujeito passivo mensalmente, de forma consolidada. Os valores das subcontratações também não puderam ser justificados com base nas notas de entrada. Intimado a se explicar, o contribuinte não apresentou respostas confiáveis (item 65 do TVF, fls. 15650):

65.1. O maior fornecedor de serviços de frete (subcontratado) seria a empresa NENÃO TRANSPORTES LTDA ME, CNPJ 06.053.436/0001-25, com uma participação de quase R\$ 9,9 milhões, nos custos. Entretanto, consultando o SPED EFD (Escrita Fiscal para o ICMS), constatamos que a NENÃO só emitiu R\$ 7.511.541,35 em notas de serviço de frete prestados ao sujeito passivo (que, por sua vez, não informou notas de entrada ao SPED EFD, impedindo o batimento).

65.2. Os valores dos pagamentos que teriam sido efetuados à NENÃO, constantes no relatório da fiscalizada, estão maiores do que os valores que

aparecem nas notas (conhecimentos) emitidas pela NENÃO (fls. 15336-15527) – no campo de observação das notas da NENÃO, é possível saber o número do conhecimento emitido pela fiscalizada ao qual o serviço corresponde.

A título de ilustração: a subcontratada emitiu a nota 6055, correspondente ao conhecimento nº 26352 emitido pelo sujeito passivo, sendo que, na nota 6055, o valor do serviço é de R\$ 12.603,11 (fls. 15372), mas a fiscalizada relata que pagou R\$ 13.203,55 (fls. 10339). Outro exemplo: NENÃO emitiu a nota 5993, no valor de R\$ 502,90 (fls.15373), correspondendo à subcontratação do conhecimento 26725 emitido pela fiscalizada, mas esta diz (no relatório) que pagou R\$ 6.553,07 à NENÃO (fls. 10344).

65.3. Curiosamente, há notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela NENÃO, tendo o sujeito passivo como tomador, mas este relata ter subcontratado outros fornecedores, por valores maiores. Por exemplo: a NENÃO emitiu a nota 6622, no valor de R\$ 5.656,77 (fls. 15429), como uma subcontratação do conhecimento nº 36152 (fls. 815) emitido pela PACTUS, mas esta afirma ter subcontratado outra empresa, a TRANSMIL TRANSP E LOGISTICA LTDA (CNPJ 07.443.849/0001-89) pelo valor de R\$ 14.289,31 (fls. 10496). Ora, este valor pago é bem maior que o valor do próprio conhecimento nº 36152, de R\$ 6.132,00 (fls. 815). Outro caso: a NENÃO emitiu a nota 6629 (R\$ 5.040,00), como subcontratação do conhecimento 36214 da PACTUS (R\$ 5.544,00), mas esta relata ter subcontratado a empresa SALVALAGGIO E SALVALAGGIO LTDA ME (CNPJ 10.781.926/0001-15) por R\$ 6.004,45.

65.4. Passando a outro subcontratado, a fiscalizada relata custos de R\$ 6.932.352,55 com a TRANS JAMANTÃO T ROD LTDA (CNPJ 05.747.914/0001-34, fls. 13095). Entretanto, em 2018, a TRANS JAMANTÃO só emitiu R\$ 1.948.187,93 de notas de serviço para a PACTUS (fls. 15532).

65.5. A fiscalizada relata haver subcontratado R\$ 2.664.263,76 com a TRANSPINCETA LTDA – ME (CNPJ 07.831.616/0001-53, fls. 13155). Entretanto, em 2018, essa transportadora só emitiu R\$ 60.411,62 de notas de serviço para a PACTUS (fls. 15533).

65.6. A fiscalizada relata haver subcontratado R\$ 1.077.083,64 com a RA2 LOGÍSTICA TRANSPORTES LTDA ME (CNPJ 07.831.616/0001-53, fls. 13048). Entretanto, em 2018, essa transportadora só emitiu R\$ 93.843,38 de notas de serviço para a PACTUS.

65.7. A fiscalizada relata subcontratação de empresas as quais sequer emitiram alguma nota de serviço, em 2018. Por exemplo: R\$ 1.609.065,26 para a FM TRANSPORTES DE CARGAS LTDA (CNPJ 28.926.423/0001-56); R\$ 1.322.110,09 para FOLCS TRANSPORTES LTDA (CNPJ 12.656.701/0001-62); R\$ 1.107.127,42 para a TRANSGATÃO TRANSPORTES LTDA - ME (CNPJ 07.244.914/0001-47); R\$ 1.095.603,14 para a JORGE ADRIANO SONHE-

EIRELI-ME (CNPJ 24.341.186/0001-00); e R\$ 1.028.592,63 para a COPERÁGUAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAL (CNPJ 04.463.344/0001-98).

Ademais, várias pessoas físicas aparecem na contabilidade da fiscalizada simultaneamente na conta de subcontratados e na conta de autônomos.

A fiscalização justifica a opção pelo arbitramento do seguinte modo (item 67 do TVF, fls. 15651):

67. Foi diante de tantos problemas na ECD de 2018 que intimamos o sujeito passivo, pedindo esclarecimentos (parágrafo 32, acima), mas as respostas obtidas não foram satisfatórias. A fiscalizada optou por trabalhar com subcontratadas que não emitem conhecimento de transporte (citou que é permitido pela legislação de Mato Grosso) e diz que efetua parte dos pagamentos desses serviços através de postos de combustíveis. Admitiu que, de fato, duplicou pagamentos nas contas de “frete” e de “salário”, sem apontar quais foram estes pagamentos. Tudo isso fica encoberto na escrituração contábil (fls. 9750-9751), e, quando se pede a abertura dos números, não há documentos hábeis para dar respaldo à totalidade dos custos lançados. A contabilidade de 2018, mesmo quando acompanhada das justificativas e relatórios apresentados, não possibilita o rastreamento e nem a ratificação dos pagamentos efetuados aos subcontratados, o que é imprescindível para a determinação dos custos e, por consequência, do lucro real.

Então, considero o arbitramento devidamente justificado para o ano-calendário 2018 e desnecessário para os anos-calendário 2016 e 2017. Ressalte-se que os problemas que justificaram o arbitramento para 2018 referem-se aos custos incorridos pela fiscalizada e, portanto, ligam-se à apuração do lucro real. Nos anos-calendário 2016 e 2017 a tributação do sujeito passivo se deu com base no lucro presumido.

(...)

5.3 AUSÊNCIA DE NULIDADE NA APLICAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS

Em síntese, o sujeito passivo defende que a aplicação das multas isoladas por vícios nas ECFs relativas aos anos-calendário 2016, 2017 e 2018 ofende uma série de princípios jurídicos e, por isso, deveria ser anulada.

Primeiro, não parece haver controvérsia acerca da subsunção do fato à norma – ou seja, a Administração Tributária e o contribuinte concordam que os fatos narrados se amoldam à hipótese legal que prevê a aplicação da multa. Nesse sentido, o seguinte trecho extraído da impugnação é elucidativo (fls. 15690):

Analisando o presente princípio e a as normas pertinentes à ECF - Escrituração Contábil Fiscal, chegaremos à conclusão de que mesmo estando o fisco, no caso a RFB - Receita Federal do Brasil amparada em

norma para aplicação de sanção, está ferindo o princípio em apreço, a da capacidade contributiva, do não confisco e da propriedade.

A defesa pretende afastar a incidência da norma que prevê a aplicação da multa – no caso, o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – invocando diversos princípios. Tais princípios, segundo a tese defensiva, apontariam para a não aplicação da sanção no caso concreto

Conforme dispõe o art. 3º do CTN, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada. Isso significa que as autoridades fiscais não têm competência para analisar a conveniência e a oportunidade da aplicação da legislação tributária.

Desse modo, resta claro que a invocação de princípios abstratos e de baixa densidade normativa não podem ser utilizadas para afastar a aplicação de uma regra cuja incidência no caso concreto é reconhecida pelo próprio impugnante.

Obviamente, a premissa de que parte o sujeito passivo – da “impossibilidade do Fisco adentrar o patrimônio do contribuinte através de multas” (fls. 15687) – é falsa. Nosso ordenamento jurídico prevê diversas multas pelo descumprimento das normas da legislação tributária cuja constitucionalidade é reconhecida pelo Poder Judiciário.

Ressalte-se que a impugnante se limita a mencionar o princípio da moralidade administrativa – por ele definido como “de difícil ou até impossível expressão verbal, na forma escrita ou oral” (fls. 15689) – não o relacionando com o caso concreto. O mesmo ocorre no tocante à invocação do princípio da razoabilidade, em relação ao qual o contribuinte se limita a afirmar que o percentual de 1% incidente sobre a receita bruta não é razoável (fls. 15694).

Concernente ao direito de propriedade, este, embora previsto na constituição, não é absoluto. A própria constituição está repleta de dispositivos flexibilizando o direito de propriedade. A tese de que a aplicação de uma sanção prevista em lei violaria o direito à propriedade também não pode ser acolhida.

A violação ao princípio do não confisco não pode ser analisada no âmbito do processo administrativo fiscal pois implica um juízo acerca da constitucionalidade da legislação tributária. Nesse sentido:

Art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por fim, o princípio da capacidade contributiva relaciona-se aos tributos, cuja cobrança tem nele o pressuposto. As multas, entretanto, fundamentam-se na violação de uma norma da legislação tributária e, diferentemente dos tributos, têm caráter punitivo.

Assim, não cabe o afastamento das multas isoladas aplicadas ao sujeito passivo

Do Mérito

Sobre a suspensão do pagamento de PIS e COFINS nos termos do art. 40 da Lei nº 10.865/2004, a Recorrente afirma em sua defesa que não procede a alegação do julgador de que pelo fato de não constar nos registro na EFD, haveria a descaracterização como beneficiária da suspensão.

Dialogando com a decisão de primeira instância, apresenta a lista das empresas habilitadas como empresas preponderantemente exportadoras (fls. 15.827/15.834), extraída do próprio sítio da internet da RFB.

Aduz que nas planilhas anexada aos autos (fl. 15.958 – *Arquivo Não Paginável_Relação_de_CTe_Exportação_2016_a_2018*), na coluna “Observações”, consta a indicação de que produto transportado é destinado a exportação, em cumprimento ao § 9º do art. 40 da Lei 10.865/2004.

Ainda nas planilhas, afirma que incluiu nova coluna destacando o cumprimento das exigências formuladas nos §7º e §8º do art. 40 da Lei 10.865/2004, bem como a informação referente ao “**Remetente**” da mercadoria, de modo a afastar a possibilidade de fretes entre estabelecimentos.

Pois bem, entendo que o processo ainda não está maduro para decisão final

Explico.

A autoridade julgadora de primeira instância “inferê” a partir dos documentos apresentados que a Recorrente se enquadra como “*pessoa jurídica preponderantemente exportadora*” e indica a necessidade de maiores provas e esclarecimentos, conforme se extrai dos trechos abaixo transcritos da decisão de piso:

Pela leitura da impugnação, **inferê-se que o sujeito passivo acredita** enquadrar-se no inciso II do referido dispositivo. Aduz, portanto, ter sido contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora para transporte, no território nacional, de produtos destinados à exportação. **(Griffou-se)**

(...)

Portanto, para fazer jus à suspensão pretendida, **o contribuinte deve demonstrar** que as notas fiscais atendem ao disposto no art. 40, § 9º, da Lei nº 10.865/2004, o que não ocorreu no caso concreto. **(Griffou-se)**

O Princípio da Verdade Material, suscitado pela Recorrente deve sempre sobrepor-se aos conceitos estritamente legalistas, como já é pacífico nessa TO e nesse sentido, trago trecho da Resolução nº 3001-000.329 que expressa de forma clara esse entendimento:

Em derradeiro, não é demais lembrar que se é afirmativo o brocardo jurídico de que “*dura lex sed lex*” (a lei é dura mas é lei), não é menos válido o que reza que “*summum jus, summa injuria*” (excesso de direito, excesso de injustiça). Assim,

forçoso reconhecer que mesmo rigorosa a lei deve ser aplicada, porém não se deve esquecer que a aplicação muito rigorosa da lei pode dar margem a grandes injustiças. Logo, pode-se concluir que a virtude está no meio, como já diziam os antigos, e que a justiça há de se fazer se contrapondo ao rigor da lei os devidos temperamentos

Dessa forma, em função dos fatos acima descritos, direcionam-me a conduzir o voto pela conversão do processo em Diligência, acolhendo dessa forma o pedido da Recorrente, determinado à unidade de origem as seguintes providências:

- I. Tomar conhecimento, analisar e se manifestar conclusivamente sobre os argumentos e documentos exibidos em sede de Recurso Voluntário sobre possível suspensão da cobrança das contribuições de PIS e COFINS, seja para acolher a pretensão da Recorrente, seja para confirmar o teor do acórdão recorrido, porém em ambas as hipóteses, fundamentar sua conclusão;
- II. Emitir Relatório Circunstanciado conclusivo sobre o resultado do exame dos documentos e providências;
- III. Concluída a Diligência, dar ciência à Recorrente sobre o teor e resultado do procedimento e do Relatório, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões;
- IV. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento

É como voto,

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza