



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721268/2021-60
ACÓRDÃO	1202-001.734 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SINDICATO DAS EMP DE TRANSP DE PASS DE B MANSA E V RED
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DURANTE PROCEDIMENTO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO INCABÍVEL.

O pleno exercício do direito de defesa é garantia constitucional de todo litigante. O momento próprio a seu exercício se inaugura com a instalação do litígio e se desenvolve na fase processual/contenciosa.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RETENÇÕES NA FONTE POR TERCEIROS.

Aplica-se a regra constante do § 4º do art. 150 do CTN, mesmo no caso em que o contribuinte, embora não tenha efetuado nenhum pagamento de forma direta, tenha arcado com o ônus do tributo através de recolhimentos efetuados pelos responsáveis tributários.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. LANÇAMENTO CONDICIONADO À EXPEDIÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO QUE IDENTIFIQUE O BENEFÍCIO SUSPENSO.

A suspensão de isenção de benefício fiscal condicionado por descumprimento de requisitos legais deve ser precedida pelos procedimentos previstos no art. 32, da Lei nº 9.430/1996 – cujo desfecho é a emissão do Ato Declaratório Executivo de Suspensão. Por se tratar de limitação de direito, o ADE suspensivo deve ser claro, explícito e taxativo. Não se pode admitir que ADE com indicação clara – ainda que indireta – de suspensão do IRPJ e da CSLL tenha seus efeitos estendidos ao PIS e à Cofins, cuja matriz legal de concessão do benefício é diversa.

LUCRO ARBITRADO. NÃO ESCRITURAÇÃO E/OU NÃO ENTREGA DA ECF. HIPÓTESES PARA ARBITRAMENTO.

A não escrituração ou não entrega da Escrituração Contábil Fiscal consistente com a opção de tributação do contribuinte – no caso, Lucro

Real Trimestral – pode dar causa à apuração dos tributos com base no Lucro Arbitrado.

LUCRO ARBITRADO. APURAÇÃO COM BASE NA RECEITA CONHECIDA. INAPLICABILIDADE DO ART. 148, DO CTN.

No caso em que a receita bruta for conhecida, o arbitramento tomará tal receita como base para a aplicação dos percentuais legais na determinação da matéria tributável (Lucro Arbitrado) O art. 148, do CTN, prevê a instauração de processo para apuração do montante arbitrado nos casos em que o objeto do arbitramento for um valor ou um preço indicado pelo contribuinte. Regra não aplicada em que o arbitramento se dê por outras causas, como no caso presente.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Os registros contábeis, acompanhados por documentação idônea que os ratifiquem, faz prova dos valores ali constantes. A verificação dos elementos probantes mantidos pelo contribuinte deve ser realizada na fase de procedimento fiscal e, somente excepcionalmente e justificadamente, na fase contenciosa. No caso de comprovação na apresentação do recurso, as provas devem vir de forma completa, suportada por relatórios/tabelas analíticas e sintéticas, de forma que se mostrem suficientes para formar a convicção do julgador, sem necessidade de complementação ou aprofundamento.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. CONSONÂNCIA TEMPORAL.

Os lançamentos devem observar a consonância temporal entre os eventos econômicos e os respectivos fatos geradores que dão causa à exigência tributária. Omissões de receitas, reais ou presumidas, passíveis de serem atribuídas aos respectivos períodos de apuração devem ser a eles atribuídas, não sendo possível sua acumulação para lançamento em um único período – principalmente em casos em que não se caracterizou conduta dolosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 109-017.908 – 12ª TURMA/DRJ09, SESSÃO DE 22 de março de 2023, que julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de recurso pelo SINDICATO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DE BARRA MANSA E VOLTA REDONDA (doravante, SINDPASS), em 14/01/2022 (e-fl. 184.199/184.294), contra a emissão de Autos de Infração (e-fl. 2/48) pelos quais se constituíram créditos relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como as respectivas multas de ofício. Os lançamentos referem-se a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2016, sendo que, nesse período, o Interessado declarou revestir as condições de isenção em relação aos tributos lançados.

1.2. O valor total do lançamento é de R\$ 18.245.670,78, incluindo multa (75%) e juros moratórios calculados até 12/2021 (e que serão recalculados quando de eventual pagamento ou parcelamento do débito). O quadro a seguir sumariza os valores constantes do Auto de Infração:

VALORES LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO*

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA	TOTAL
IRPJ	5.379.261,23	4.034.445,89	9.413.707,12
CSLL	1.640.494,04	1.230.370,51	2.870.864,55
PIS	343.822,85	257.867,10	601.689,95
COFINS	1.586.874,91	1.190.156,13	2.777.031,04
TOTAL	8.950.453,03	6.712.839,63	15.663.292,66

(*) Exceto juros moratórios.

1.2. O Interessado é entidade sindical, agregando 36 (trinta e seis) sociedades empresárias que prestam o serviço público de transporte de passageiros na Região Sul Fluminense, das quais 26 (vinte e seis) operam com o vale-transporte por ele administrado. Identificou-se nos registros da administração tributária federal – assim como informou nas declarações a ela entregue – como associação civil sem fins lucrativos e, por essa razão, revestindo-se da condição de isento do IRPJ e da CSLL para o ano calendário em questão (2016).

RELATÓRIO FISCAL

2. Especificamente, o foco do procedimento fiscal foi a regularidade das operações relativas à administração do produto vale-transporte. Tal produto atende à demanda de pessoas jurídicas em geral, públicas e privadas, para uso de seus empregados e é ofertado pelas empresas de transporte público. Conforme explanação do Interessado, as pessoas jurídicas interessadas no vale transporte, ao invés de demandarem as empresas de transporte individualmente, lhes transfeririam os valores correspondentes às suas necessidades. O fiscalizado – na condição de representante dos seus associados – repassava os valores para cada uma das associadas na medida de seu uso pelo beneficiário final (empregado que recebe o benefício). No repasse desses valores o Interessado faria a retenção de 5% (cinco por cento) para custear essa atividade administrativa.

2.1. Toda a conduta da Autoridade Fiscal, ao longo do procedimento, foi direcionada para a comprovação documental e aferição quantitativa dessa versão dos fatos apresentada pelo Interessado. As dificuldades encontradas pela Autoridade Fiscal ficam bem caracterizadas no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 73):

Na ECD do ano de 2016, os lançamentos das receitas não estão vinculados aos valores de repasse às empresas de ônibus, não sendo possível averiguar a concomitância percentual dos repasses de 95% com os 5% de receita. Nessas receitas extraordinárias ocorre o crédito em contrapartida a débito direto na conta de caixa ou banco, como se vê:

...

Para melhor elucidar a questão, intimamos o contribuinte no item 3 do TIF de 02/12/2019, a apresentar uma planilha em Excel, com demonstrativo detalhando os repasses e as retenções efetuadas, relacionando-as com a movimentação financeira bancária para os anos de 2014 a 2016. O que também não foi atendido.

3. Não obstante a referência ao ano de 2016, a impossibilidade de aceder aos dados contábeis com detalhamento suficiente para a comprovação da precisão da narrativa do Interessado em relação aos seus procedimentos operacionais foi uma constante para todos os anos-calendário auditados (2014 a 2016). Ademais da citada insuficiência de detalhamento nos registros contábeis, a Autoridade Fiscal relata que, ao não atender completamente o requerimento para disponibilização dos extratos bancários – com fundamento no art. 42, da Lei nº 9.430/1996 – requereu e obteve junto às instituições financeiras os extratos de todas as contas relevantes para os três anos sob escrutínio.

4. Concluída a fase de verificação documental – bem como analisadas as repostas obtidas ao longo de todo o procedimento –, a Autoridade Fiscal concluiu que o Fiscalizado descumpriu requisitos necessários para o gozo do benefício fiscal de isenção do IRPJ e da CSLL e tomou as devidas providências para sua suspensão, as quais levaram à publicação do Ato Declaratório Executivo – DRF/NIT 197, de 29/11/2021 (DOU de 1º/12/2021). Consumada a suspensão do benefício fiscal da isenção do IRPJ e da CSLL, a Autoridade Fiscal realizou o lançamento de ofício dos tributos que deixaram de ser recolhidos no ano-calendário de 2016.

5. Por entender que o Fiscalizado/Contribuinte deixou “de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal” (art. 530, III, RIR/1999) e por não apresentar a ECF (art. 130, IN RFB nº 1.1515/2014) condizente com a opção, o Agente Autuante desconsiderou a opção manifestada de tributação com base no Lucro Real e apurou os tributos devidos com base no Lucro Arbitrado.

6. Na apuração da matéria tributável, utilizou os valores declarados na ECD a título de Contribuições sobre Vale Transporte, Receitas de Taxas, Mensalidades e Contribuição Sindical. Adicionou ao mês de dezembro o valor de R\$ 44.813.770,82, o qual foi considerado passivo fictício por não ter sua origem devidamente documentada, escriturada e comprovada. O quadro a seguir contém os valores mensais e consolidados obtidos do Auto de Infração.

OMISSÕES APURADAS: ANO-CALENDÁRIO 2016

R\$

PA	MÊS	RECEITA OPERACIONAL	REND. DE APLIC. FINANC.	PASSIVO FICTÍCIO	TOTAL
1º TRIM.	JAN	480.570,12	140.718,59	0,00	621.288,71
	FEV	781.388,56	117.593,38	0,00	898.981,94
	MAR	792.564,95	161.983,47	0,00	954.548,42
2º TRIM.	ABR	582.340,67	170.664,61	0,00	753.005,28
	MAI	832.553,50	137.101,86	0,00	969.655,36
	JUN	686.795,48	205.580,51	0,00	892.375,99
3º TRIM.	JUL	665.723,44	69.491,84	0,00	735.215,28
	AGO	790.621,67	180.909,06	0,00	971.530,73
	SET	588.557,97	24.791,81	0,00	613.349,78
4º TRIM.	OUT	665.182,69	38.171,68	0,00	703.354,37
	NOV	650.750,04	38.567,43	0,00	689.317,47
	DEZ	565.012,01	15.471,58	44.813.770,82	45.394.254,41
TOTAL	TOTAL	8.082.061,10	1.301.045,82	44.813.770,82	54.196.877,74

FONTE: AUTO DE INFRAÇÃO

7. A base tributável foi obtida utilizando-se o percentual de arbitramento definido para a prestação de serviço em geral (38,40%) aplicando-lhe as alíquotas previstas para o IRPJ e para a CSLL. As contribuições sociais do PIS e Cofins foram apuradas segundo as regras de incidência cumulativa. Aplicou-se a multa de ofício de 75% para todos os tributos e períodos de apuração.

IMPUGNAÇÃO

8. A pessoa jurídica SINDICATO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DE BARRA MANSA E VOLTA REDONDA, indicado como sujeito passivo na condição de contribuinte, apresentou sua inconformidade com o lançamento de ofício advogando sua total improcedência alegando o que a seguir se relata.

INTROITO 9. Antes de sustentar as questões preliminares ou de mérito, o Impugnante discorre, em cerca de 28 páginas, sobre quatro tópicos assim nomeados: (i) Síntese da Impugnação, (ii) Das Autuações, (iii) Do Procedimento Fiscal Relativo aos anos de 2014 e 2015 e (iv) Do Procedimento Fiscal Relativo ao Ano de 2016.

9.1. Na Síntese da Impugnação, afirma-se que, dada a relação entre os atos, a impugnação abrangeria também a Notificação Fiscal de Suspensão do benefício fiscal e o Relatório EBEN. Segue então discorrendo sobre a questão da ciência do Auto de Infração e, principalmente, do Ato Declaratório Executivo DRF/NIT 197, de 29/11/2021, pelo qual se determinou a suspensão do benefício de isenção para os anos-CALENDÁRIO de 2014, 2015 e 2016. No seu entender, a ciência de tal ato só teria ocorrido em 03/01/2022, quando o instituto da decadência já teria abrangido o ano CALENDÁRIO de 2016. Em suas palavras (e-fl. 184.201, destaques no original):

De tal documentação, repita-se: constatada pelo Impugnante somente em 03/01/2022, nota-se que o Auditor anexa às fls. 108/113, 114/115, 119/124 e

125/128, 03 (três) conjuntos de documentos relativos a 04 (quatro) postagens supostamente destinadas ao Impugnante.

Frise-se, desde já: nenhuma destas fora recebida na sede do Impugnante!

Ainda assim, cabe tratar de tais.

A primeira, cuja postagem teria se dado no dia 14, para ser recebida no dia 15, sequer tem a identificação, ainda que imprecisa, do objeto, cabendo frisar que a recebedora anotada pelo agente dos correios (Érica Freitas, aparentemente, que, ainda assim, não firmou o documento) é totalmente ignorada e não integra o corpo de colaboradores do Impugnante. ANEXO FOLHA DE PAGAMENTO DE DEZEMBRO, MÊS AO QUAL O FISCAL DIZ TER NOTIFICADO O CONTRIBUINTE.

A segunda - da qual consta apenas o extrato de rastreamento – teria sido postada em 08/12/2021 e recebida no destino em 27/12/2021.

Já as duas últimas postagens teriam sido feitas em 28 e 29 de dezembro, havendo, nos autos, informação somente de que a segunda teria sido concluída no dia 30.

Destas, nem mesmo o AR firmado por quem quer que seja consta dos autos, valendo, novamente, ressaltar: não houve a entrega de nenhum dos objetos ao Impugnante.

Em tais, porém, o Auditor pretendia identificar o objeto fotografando os envelopes já endereçados próximos ao Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, no primeiro caso, e ao Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, no segundo.

Ora, tais fotografias jamais poderiam servir para comprovar que nem mesmo estes dois documentos foram efetivamente colocados nos envelopes, quanto mais os demais expedientes que obrigatoriamente devem aparelhar o lançamento.

Igualmente, o extrato do rastreamento das supostas postagens jamais poderia servir como prova de entrega efetiva das postagens de conteúdo desconhecido, assim como o AR que indica pessoa que não integra a equipe do Impugnante, que, mesmo assim, sua assinatura não produz efeitos por não ser representante legal, procurador, empregado ou preposto!

...

Portanto, fica claro que os autos somente foram efetivamente recebidos pelo Impugnante em 03/01/2022, quando este acessou o dossiê e teve acesso ao seu conteúdo.

Resta, portanto, evidente a decadência, vez que o lançamento de tributo relativo ao ano-calendário de 2016 somente se aperfeiçoou em 2022,

ultrapassando, pois, o prazo de 05 (cinco) anos, o que será melhor abordado mais a frente.

9.2. Nesse mesmo tópico sustenta que não seria possível a edição e publicação de um novo ADE enquanto não houvesse decisão administrativa final relacionado ao ADE anterior – que foi cancelado em julgamento de primeira instância e ainda pendia de apreciação no Carf, em razão da remessa necessária (recurso de ofício). Ipsi litteris (e-fl. 184.204):

Agora, para realizar os lançamentos relativos a 2016, além de não observar os meios adequados para a entrega das autuações, o Auditor também não observou o trâmite do processo n. 10348.723712/2020-85, mencionado por ele próprio no Termo de Verificação Fiscal.

Primeiramente pelo fato de tal processo se achar, atualmente, em fase litigiosa, pois, após proferido o Acórdão retrocitado, que desafia Recurso de Ofício, se acha em remessa ao CARF.

Logo, jamais poderia o Delegado proferir, de ofício, novo Despacho Decisório e novo ADE capazes de viabilizar as autuações aqui combatidas, uma vez que o anterior ADE encontra-se sob discussão administrativa não transitada em julgado. Conclui-se que houve uma sobreposição de Atos Declaratórios Executivos com o mesmo objeto.

...

Os vícios do “NOVO” ADE, repita-se na pendência de trânsito em julgado sobre a validade do ADE anterior que possui mesmo objeto do atual, serão combatidos em Impugnação própria, protocolizada separadamente, mas com mesma fundamentação de fato e de direito por tratarem-se de atos interligados, que, por via de consequência, também resultarão na imprestabilidade dos lançamentos realizados pelo Auditor.

Mas a simples expedição do ADE não era capaz de permitir ao Auditor a lavratura dos autos.

Isso porque como se depreende das colações abaixo, até o presente momento, o ADE que é de todo nulo) ainda não se acha dotado de eficácia.

9.3. No tópico Da Apuração, o Impugnante alega: (i) que o arbitramento do lucro é indevido, pois a ECF e a ECD de 2016, bem como outros documentos solicitados, estiveram à disposição do fisco e seriam suficientes para determinar o lucro real, (ii) não caberia o lançamento do PIS e da Cofins, pois o ADE só se remete à suspensão de isenção do IRPJ e da CSLL, (iii) a fundamentação legal para o lançamento seria imprecisa e incompleta e (iv) a multa de 75% seria exagerada e confiscatória. Os excertos a seguir transcritos evidenciam cada uma dessas alegações (destaques no original):

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, o Auditor informa que procedeu com o arbitramento do lucro pelo fato de o Impugnante ter deixado de apresentar os livros e documentos da sua escrituração, fundamentando sua conduta no artigo 530, III, do RIR/1999, vigente à época dos supostos fatos geradores.

Ocorre que, a ECF do Impugnante já se encontrava nos autos desde a resposta ao primeiro TIF expedido nos autos da Ação Fiscal, nos idos de 2018, como, aliás, confirma o Auditor no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 52.

Igualmente, no próprio Termo de Verificação Fiscal, às fls. 70 e 89, o Auditor informou já estar de posse da ECD do ano-calendário de 2016 desde sempre, razão pela qual, sendo este o arquivo que reflete os Livros Diário e Razão, Balanço e Demonstrativo de Resultados do Impugnante, e da maneira mais completa possível.

...

É aqui trataremos especificamente em relação a 2016. Cabe destacar que além do fornecimento da ECF e ECD 2016 (onde teve acesso as contas referentes a receita/contribuição de manutenção objeto da alegada receita omitida, das despesas do próprio Sindpass e das aplicações e seus rendimentos), também forneceu uma série de outros documentos tais como: recibo de venda de passagens/vales transporte (para tal não se aplica emissão de cupom ou nota fiscal), recibo de repasses financeiros a suas associadas (lembrando que o fiscal teve acesso a extratos bancários e quebro ilegalmente o próprio sigilo financeiro através de RMFs, comprovante de despesas de folha de pagamento e tributos incidentes, notas fiscais de prestadores de serviços e tributos incidentes, comprovantes de pagamentos de luz, água, aluguel, entre outros e tudo o mais que foi solicitado.

A divergência instaurada ilegalmente pelo fiscal se deu por não aceitar esses comprovantes como idôneos. Mas aqui não se trata de omissão de receita, mas sim de desconsiderar documentação legítima.

Assim, indaga-se: que outros documentos mais poderia desejar o Auditor a ponto de, uma vez negados, caminhar rumo ao arbitramento do lucro para fins de lançamento dos tributos? [e-fl. 184.209]

...

Aliás, causa estranheza o Auditor ter lançado estes dois últimos tributos, vez que o Despacho Decisório nº 1492/EBEN/DEVAT07/DRFNiterói-RJ, juntado à fl. 99/100 dos presentes autos, que culmina no “novo” ADE colacionado à fl. 102, mesmo que totalmente viciados, é claro ao Suspendar a “Isenção Tributária de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2014, 2015 e 2016”.

Logo, resta claro que para o PIS e a COFINS não há qualquer ADE antecedente que permita a realização dos lançamentos, o que será tratado com mais profundidade mais adiante. [e-fl. 184.211]

...

Neste ponto, da fundamentação legal do AI/imposto de renda, a fundamentação legal é imprecisa e incompleta. O Fiscal não descreve corretamente a fundamentação legal do adicional de 10%, esquecendo-se de tipificar o artigo 3º, & 1º e 4º da lei 9249/95.

Quanto ao RIR, cita tão somente o artigo 536, desacompanhado da imprescindível menção de uma das hipóteses dos art. 533,534,239 ou 240, que no caso em apreço nos parece que deveria obrigatoriamente citar o artigo 239 do Regulamento.

Ao mencionar o artigo 5º da lei 9430/96 não especifica os seus parágrafos, nem mesmo citando o imprescindível artigo 1º da mesma lei.

...

Ao cabo, aplica a exagerada e confiscatória multa de 75% (setenta e cinco por cento)

sobre a soma dos impostos principal e adicional, e aplica os juros para alcançar a montante de R\$ 10.967.097,17 (dez milhões, novecentos e sessenta e sete mil, noventa e sete reais e dezessete centavos).

9.5. O tópico Do Procedimento Fiscal Relativo aos Anos de 2014 e 2015, por tratar de matéria estranha ao litígio – que se limita aos lançamentos para o ano-calendário de 2016 – não será relatado.

9.6. No tópico Do Procedimento Fiscal Relativo ao Ano de 2016, se limita a relatar os procedimentos adotados para a realização do lançamento com base no Lucro Arbitrado. Protesta contra o “prazo ínfimo” que lhe foi concedido para adequar sua escrituração contábil às regras do Lucro Real, nos seguintes termos (e-fl. 184.225):

O Auditor dá início à fiscalização dedicada exclusivamente aos fatos geradores do ano-calendário de 2016 por meio do TIF de 10/02/2021, no qual exige algumas informações e documentos, e, especificamente no item 03, pede mais uma vez o envio da ECF e da EFD-Contribuições. Indica ainda a necessidade de readequação da escrituração contábil para os moldes do lucro real em prazo ínfimo para um trabalho que normalmente é realizado entre seis meses a um ano.

Ora, como já indicado, a ECF se acha em poder da Fiscalização desde 2018, e tanto a EFD-Contribuições quanto a ECD já havia sido acessadas pelo próprio Auditor, face seu oportuno envio via Sped.

Assim, em resposta, por meio do Ofício 0026/2021, mesmo questionando os prazos assinados para os ajustes necessários na contabilidade e a exigibilidade da documentação requisitada, claro, ressalvando que o ADE anterior já havia sido impugnado, o Impugnante apontou que optava pelo regime do Lucro Real.

9.7. Por fim, inaugura o tópico Impugnação, apresentando as preliminares de nulidade.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Da Nulidade do Procedimento de Suspensão de Isenção

10. Sob esse tópico, apresentam-se diversos questionamentos relativos ao ADE suspensivo de isenção bem como aos demais documentos que lhe embasaram (Despacho Decisório e Relatório Eben). Tais questionamento foram devidamente abordados no processo administrativo no qual se discutiu e se decidiu pela regularidade do ADE de suspensão da isenção, razão pela qual não serão aqui novamente analisados.

Da Nulidade da Própria Notificação de Suspensão

11. Nesse tópico da Impugnação são apresentadas as razões pelas quais se considerou que a Notificação de Lançamento, prévia à emissão do ADE, também estaria maculada por vício de nulidade. Tais questionamento foram devidamente abordados no processo administrativo no qual se discutiu e se decidiu pela regularidade do ADE de suspensão da isenção, razão pela qual não serão aqui novamente analisados.

Da pela Incompetência Funcional do Auditor

12. O Impugnante apresenta as alegações segundo as quais o Auditor Fiscal responsável pela Notificação de Suspensão de Isenção seria legalmente incompetente para a emissão de tal ato. Tal alegação foi devidamente abordada no processo administrativo no qual se discutiu e se decidiu pela regularidade do ADE de suspensão da isenção, razão pela qual não serão aqui novamente analisadas.

Da Nulidade ante a Ausência de ADE Prévio, Válido E Eficaz

13. Defende-se a tese de que o ADE não produziria os efeitos jurídicos porque (i) “abraça o parecer EBEN que ainda conta com a nulidade já reconhecida pela RFB” e/ou (ii) não teria havido ciência formal do seu conteúdo, condição de eficácia do ato administrativo. In verbis (e-fl. 184.249):

Como visto acima, o novo ADE de fl. 102 é nulo, pois abraça o parecer EBEN que ainda conta com a nulidade já reconhecida pela RFB ao acolher a impugnação ofertada pelo Impugnante à época em razão de tal parecer tratar de imunidade material e formal, quando na verdade o caso é de isenção.

Logo, não havendo ADE válido, nulos são os lançamentos, não havendo porque discorrer ainda mais sobre o tema.

Quanto à antecedência do novo ADE, melhor sorte não assiste ao Auditor.

Como se viu, as autuações datadas de 14/12/2021 e jamais recebidas pelo contribuinte, são anteriores à cientificação formal do Impugnante acerca ADE, que não ocorreu até a presente data.

Tem-se, pois, que apesar de publicado, o ADE ainda não produz efeitos, pois pendente sua cientificação formal ao contribuinte.

...

Vê-se, pois, que antes de ser deflagrado qualquer procedimento fiscal que pudesse culminar com a lavratura de auto de infração, deveria ser instaurado e concluído o processo de verificação da necessidade de suspensão da isenção da qual goza o impugnante, onde seria garantia a ampla defesa e o contraditório, para, somente após efetivada a suspensão, expedido o ADE e cientificado o contribuinte, ser permitido ao Auditor realizar o lançamento de ofício.

Logo, não poderia o Fiscal proceder com a lavratura dos autos ora combatidos, sem, antes, ter sido proferido o ADE pela autoridade competente, com o escopo de suspender a Isenção Tributária, caso entendesse a Autoridade Competente pela não observância dos dispositivos legais aplicáveis – o que não se verificou no caso em apreço –, sujeitando o contribuinte, então, ao regime de tributação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Nulidade pelo Cerceamento de Defesa

14. Alega-se que os prazos constantes nas intimações eram exíguos considerando o volume de informações solicitadas. Ainda assim, nos casos em que o Impugnante teria logrado obter a documentação requisitada, ela teria sido desconsiderada pela Autoridade Fiscal. *Ipsis litteris* (e-fl. 184.252):

Já em 2021, quando a Ação Fiscal se debruçou sobre os fatos geradores havidos em 2016, diversos documentos foram apresentados, assim como várias diligências foram sugeridas.

A título de exemplo, respondendo o TIF de 05/07/2021, por meio do ofício 0102/2021, o Impugnante identificou os “670 (seiscentos e setenta) eventos, em 04 (quatro)

bancos diferentes, sem falar que o Douto Fiscal selecionou apenas parte dos eventos de crédito, detectados por diretamente perante às instituições financeiras”.

No ofício 0120/2021, respondendo o TIF de 23/09/2021, pelo qual o Auditor insistia em solicitar ao Impugnante, receptor dos créditos relativos à

aquisição do vale transporte, cópias dos recibos autenticados por terceiros, para validar tais entradas bancárias.

Ora, como pode o credor ter em mãos o recibos fornecido ao devedor quando do pagamento? [e-fl. 184.252]

...

Resta evidente, então, que houve ofensa à ampla defesa e ao contraditório por parte do douto Fiscal, que, no curso da fiscalização, assinou prazos deveras exíguos ao contribuinte, mesmo diante do volume de informações por ele solicitadas e dos pedidos de dilação de prazo devidamente fundamentados, para, após solicitar diligência gigantesca, dar-se por insatisfeito diante do material trazido pelo contribuinte, inaugurando o procedimento de suspensão da isenção fiscal e, em seguida, lavrando as autuações sem possibilitar novas juntadas ou maiores esclarecimentos, pelo que devem ser declarados nulos os autos em epígrafe. [e-fl.

184.256]

Nulidade das RMF Emitidas e da Prova dela Decorrente

15. As alegações relativas às Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) referem-se ao procedimento que culminou com a publicação do ADE de Suspensão de Isenção e não com os lançamentos referentes ao ano-calendário de 2016. Tais alegações já foram devidamente abordados no processo administrativo no qual se decidiu pela regularidade do ADE de suspensão da isenção, razão pela qual não serão aqui novamente relatadas/analizadas.

Da Decadência

16. O Impugnante sustenta a versão de que a intimação válida do Auto de Infração somente ocorreu em 03/01/2022, por ocasião do acesso ao portal do eCAC. Como os lançamentos se reportam a fatos geradores ocorridos em 2016, o prazo máximo para a constituição do crédito tributário seria 31/12/2021. Alega, ainda, que mesmo que se considere a intimação efetivada em 2021, o lançamento do IRPJ e da CSLL só poderia alcançar o último trimestre de 2016. *Ipsis litteris* (destaques no original):

Como já dito, o Auditor lavrou os autos sobre os fatos geradores do ano calendário de 2016, deixando de notificar o contribuinte formalmente no último ano possível, o de 2021.

A tentativa de demonstrar que houve efetiva notificação do contribuinte acerca dos lançamentos já fora devidamente tratada no primeiro capítulo da presente peça.

Os autos ora impugnados, jamais foram recebidos pelo contribuinte através de seu representante legal, procurador, preposto, funcionário ou qualquer outra

pessoa vinculada diretamente o Sindpass, e somente foram acessados no eCAC em 03/01/2022.

Logo, o crédito apurado já se acha extinto pelo advento da decadência, já que escoado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no artigo 173 do CTN.

...

A simples colação de um impresso da ECT, AR não assinado ou assinado por terceiro desconhecido, não se presta a tal finalidade, E RESTA IMPUGANDA DESDE JÁ!

Aliás, tais fotos também não provam que foram estes os documentos efetivamente postados na remessa postal juntada pelo fiscal.

Ou seja, tais documentos são totalmente imprestáveis para comprovar o efetivo recebimento das autuações pelo contribuinte, pelo que restam mais uma vez impugnados veementemente, devido à sua total ineficácia. [e-fl. 184.267]

...

Como se vê, nenhum dos lançamentos fora efetivado perante o contribuinte dentro do prazo de 05 (cinco) anos previsto no artigo 173 do CTN, operando-se, pois, a decadência.

E ainda que se admita pela ocorrência dos lançamentos ainda em dezembro de 2021, fato é que os 03 (três) primeiros trimestres, com relação ao IRPJ, já se achavam fulminados pela decadência, como se vê do artigo 1º da Lei Federal n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996: [e-fl. 184.268]

...

17. Ainda sob esse tópico, impugna a classificação de passível fictício atribuída ao saldo da conta de passivo nº 210101010042201 – Vale Transporte a Resgatar. Entende que restou comprovada a natureza e a origem do saldo ali registrado. Na eventualidade de que não se aceite tal comprovação, sustenta que o valor a ser lançado seria o resultante da diferença entre o saldo final de 2015 e o saldo final de 2016, correspondente à parcela acumulada no período de apuração ainda não sujeito à decadência. In verbis (e-fl. 184.268/270):

Contudo, nele se acha o suposto passivo fictício, que, sozinha, eleva a base de cálculo inicial para além de R\$ 44.000.000,00 (quarenta e quatro milhões de reais)

E de fictício ele não tem nada!

Trata-se do vale-transporte distribuído pelo Impugnante desde o início de sua operação, nos idos dos anos 90, que, porém, não foram utilizados pelos seus portadores.

Como o Impugnante não submete o vale-transporte a nenhum prazo de validade, os bilhetes/créditos adquiridos pelos empregadores e entregues aos

empregados que, porém, ainda não os utilizaram, são, sim, contabilizados numa conta de passivo.

Isso porque tratam-se de créditos que oportunamente serão apresentados perante uma das associadas do Impugnante, que, então, realizarão o transporte de tais passageiros, recebendo, em seguida, o valor devido por tal serviço.

Neste ato, tal conta é amortizada na proporção do vale transporte utilizado, da mesma forma que evolui ao passo que novos bilhetes/créditos são distribuídos, até que tais sejam efetivamente utilizados.

Tanto é que tal valor não se acha congelado na escrituração do Impugnante dos anos de 2014, 2015 e 2016, como se vê dos anexos.

Os créditos em questão estão devidamente registrados no sistema de bilhetagem eletrônica, conforme relatório que também segue anexo.

Resta comprovada, portanto, e por meio de relatório autenticado, com informações criptografadas, que demonstram o passivo em questão correspondente ao total do saldo das contas dos titulares de cada cartão, relativo aos créditos ainda não utilizados, apontando o adquirente dos créditos e seu beneficiário.

Comparando-se o valor de tais contas entre o exercício de 2015 e o de 2016, vê-se que sua maior parte vem do ano anterior, e assim sucessivamente.

Logo, na remota hipótese de entender-se por possível sua tributação, sendo tal fato gerador anterior ao ano de 2016, não poderia o Auditor efetuar tal lançamento a esta altura, vez que já operada a decadência.

DEVE-SE EXCLUIR DA AUTUAÇÃO O VALOR DO PASSIVO DO ANO DE 2015 E ANTERIORES, QUE TÃO SOMENTE FORAM TRANSPORTADO E ATUALIZADOS, INCIDINDO, POIS, A DECADÊNCIA EM RELAÇÃO A TAIS.

MÉRITO

Do Lucro Arbitrado Ilegalmente

18. Ao adentrar o mérito, o Impugnante contesta o uso das regras do Lucro Arbitrado na apuração dos tributos eventualmente devidos. Alega que, como já havia expressamente manifestado sua opção pelo Lucro Real Trimestral – e, considerando que a Autoridade Fiscal tinha acesso às suas declarações (ECF, ECD etc.) – a apuração deveria se dar com base nas regras desse outro regime (Lucro Real). Reproduz ementas de julgados administrativos e judiciais, bem como cita doutrinadores para sustentar seu entendimento. In verbis (destaques no original):

Outro erro grotesco cometido pelo Auditor é o de ter enquadrado o SINDPASS no lucro arbitrado em vez do lucro real, ante a opção adotada expressamente no curso da Ação Fiscal, como visto acima.

Por certo, o Auditor preferiu seguir pelo arbitramento – mesmo que ilegalmente – ao verificar que as despesas devidamente escrituradas pelo Impugnante resultariam em superávit mínimo, ou até mesmo déficit, ante a natureza de sua atividade.

As despesas anexas, se comparadas à soma da “RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL” com os “RENDIMENTOS E GANHOS LÍQUIDOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS”, ambos devidamente declarados pelo contribuinte, mas tidos, ilegalmente, como omitidos pelo Auditor, farão cair por terra a extensão da base de cálculo.

E de nada vale a afirmação de que o arbitramento fora adotado por não ter o contribuinte apresentado os documentos contábeis, conforme apontado à fl. 89.

Ora, como já exaustivamente narrado, o Auditor já possuía o ECF de 2016 desde o início da Ação Fiscal, e teve pleno acesso à EFD Contribuições e à ECD, tanto é que afirma que o arbitramento se dará com base nas receitas nele declaradas.

Se ambos os documentos foram apresentados, o que mais poderia querer o Auditor, diante do que consta do artigo 2º do Decreto Federal n. 6.022/2007?

...

Voltando a tal ponto, se o próprio Auditor informa que realizou o arbitramento com base nas receitas declaradas, fazer sua capitulação como receitas omitidas é um contrassenso sem tamanho.

Portanto, era perfeitamente adequada a adoção da modalidade do lucro real, que, por certo, resultaria em valor severamente inferior ao apurado, senão em déficit.

Até porque no arbitramento da receita operacional, em se tratando de receita bruta supostamente desconhecida, não se pode toma-la por interior como lucro tributável, mas, sim, deve ser utilizado um critério substitutivo mais adequado à realidade fática, e desde que previsto em Lei.

...

Destarte, não merece subsistir tal forma de lançamento, no caso concreto, pois totalmente divorciada da realidade aferível a olho nu, e devidamente destacada no curso da Ação fiscal e do processo de suspensão da isenção fiscal.

...

De outra banda, o afã do Auditor em tributar e da EBEN em fomentar o ADE era tanto que sequer seguiram o que determina claramente o artigo 148 do CTN, verbis:

[reproduz dispositivo citado]

O comando legal é claro ao exigir processo (e não procedimento) prévio à não homologação da declaração prestada pelo contribuinte para seu reenquadramento e para o arbitramento da base de cálculo.

Passivo Fictício

19. Com relação ao saldo da conta de passivo nº 210101010042201 – Vale Transporte a Resgatar no valor de R\$ 44.813.770,82 que foi considerado como passivo fictício, o Impugnante alega que teria demonstrado a titularidade de cada uma das carteiras que totalizam esse montante. Além disso, sustenta que, ainda que se pretenda imputar-lhe a titularidade, somente seria passível de compor a matéria tributável o valor adicionado ao longo do ano de 2016, pois os demais montantes já estariam alcançados pela decadência. Em suas palavras (destaques no original):

Conforme já exaustivamente narrado, o passivo na ordem de R\$ 44.813.770,82 (quarenta e quatro milhões, oitocentos e treze mil, setecentos e setenta e sete reais e oitenta e dois centavos) nada tem de fictício, pois corresponde aos créditos em vale transporte ainda não utilizados por seus titulares, e serão repassados às associadas do Impugnante tão logo tais bilhetes/cartões sejam apresentados em seus coletivos.

O relatório do sistema de bilhetagem eletrônica que segue anexo demonstra claramente a titularidade de cada uma das carteiras que, juntas, somam tal montante.

...

Afora isso, tal montante é formado pelo acúmulo de tais créditos ano após ano, desde o início da gestão do vale-transporte pelo Impugnante, razão pela qual considerá-lo como um único fato gerador havido no ano-calendário de 2016 é um absurdo sem tamanho.

...

Tanto é que no trabalho de apuração relativo ao ano-calendário de 2015 tal rubrica já havia sido alvejada pelo lançamento, mas, à época, se achava na casa de R\$ 42.013.731,92 (quarenta e dois milhões, treze mil, setecentos e trinta e um reais e noventa e dois centavos). Colhe-se, então, a diferença de R\$ 2.800.038,90 (dois milhões, oitocentos mil e trinta e oito reais e noventa centavos) acumulados no ano de 2016, que, todavia, foram devidamente declarados.

Portanto, restam 03 (três) cenários acerca de tal montante:

a) O passivo é real, e não fictício, não havendo, pois, fato gerador a ser tributado; b) Se o Auditor entender que tal montante é de propriedade do Impugnante, sua maior parte, acumulada ao longo dos anos anteriores a 2016, já se acha consumada pela decadência; c) Como tal montante também for tributado quando do lançamento relativo ao ano de 2015 (para o qual os dois

raciocínios anteriores também são aplicáveis); Erro no Cálculo da Receita Bruta e Opção pelo Lucro Real

20. Aponta-se erro de cálculo na consolidação das receitas extraídas da ECF 2016, com duplicidade no cômputo das mensalidades recebidas. Além disso, protesta-se, novamente, contra a adoção das regras do lucro arbitrado, uma vez que foi expressamente manifestada a opção pelo lucro real trimestral. Afirma-se que, com base nesse regime (lucro real) não se apuraria base de cálculo positiva pois “tal montante [de receitas] não é suficiente para arcar com as despesas do Impugnante”. In verbis (e-fl. 184.283, destaques no original):

Necessário colacionar o quadro de fl. 96 do TVF, onde o Auditor aponta os valores e as respectivas contas que deram origem à Receita Bruta mencionada acima, ressaltando-se, desde já, o erro material que dele consta, ao mencionar que as competências são do ano de 2015:

...

De plano, verifica-se que o somatório da RECEITA BRUTA NO MÊS (CONTRIBUICOES S/V TRANSPORTE + RECEITAS DE TAXAS (adm, de recarga, 2ª via, de casco.) + MENSALIDADES + CONTRIBUICAO SINDICAL) não está correto, tendo o fiscal computado duas vezes os valores referentes às MENSALIDADES em todos os meses, salvo em julho, quando a soma deveria resultar em R\$ 666.897,30, mas ele aponta valor inferior.

Ainda mais ao se constatar que somado aos rendimentos das aplicações – sobre os quais já há retenção do imposto de renda na fonte – tal montante não é suficiente para arcar com as despesas do Impugnante, o que, no regime do lucro real, optado expressamente no curso da Ação Fiscal, deveria ser considerado quando da apuração.

Coefficiente de Arbitramento

21. Reclama que teria sido utilizado, sem justificativa, o coeficiente mais elevado do lucro arbitrado (38,40%), quando seria possível o enquadramento em outras atividades afins com coeficientes mais baixos. In verbis (e-fl. 184.284):

E mais, ao situar o SINDPASS no Lucro Arbitrado, o auditor lança mão do coeficiente de 38,40% (trinta e oito inteiros e quarenta centésimos por cento), declinando ter enquadrado o Impugnante na categoria genérica da alínea “j” do inciso IV do artigo 227 da Instrumento Normativa n. 1700/2017, sem, contudo, realizar a devida subsunção do caso concreto à norma.

Poderia, eventualmente, ter enquadrado o Impugnante na categoria genérica prevista na alínea “e” do inciso II: “nas demais atividades não mencionadas neste parágrafo”. Ou, ainda, em se tratando de serviço acessório ao transporte passageiros, encaixá-lo na figura do inciso III.

Mas, do contrário, preferiu lançar mão do coeficiente mais pesado.

Aplicação da Multa de 75%

22. Alega que não caberia a aplicação da multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, porque como na época dos fatos geradores ainda revestia a condição de entidade isenta, “sequer havia tributo a ser recolhido”. Ademais, expressa o entendimento de que a multa de 75% violaria princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade. Ipsi litteris (e-fl. 184.284/184.288)

Procedeu de forma igualmente ilegal ao aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), deixando de se atentar à redação do artigo 44, I, da Lei Federal n. 9.430/1996:

...

Como se vê do TVF (fl. 97), a aplicação da multa pelo Auditor se deu pelo simples não recolhimento do tributo.

Ocorre que, no caso em apreço, não houve inadimplemento voluntário da obrigação tributária, pois, à época do fato gerador o Impugnante se achava sob o pálio da isenção tributária.

Logo, sequer havia tributo a ser recolhido.

Somente após a cientificação formal acerca do ADE estará o Impugnante sujeito à tributação, a partir de quando, então, poderia lhe ser exigidas as obrigações ainda não fulminadas pela decadência.

Não fosse o bastante, mesmo diante do amparo legal, a penalidade se mostra abusiva, sendo, pois, inconstitucional o dispositivo.

...

A multa aplicada em 75% (setenta e cinco por cento) do tributo apurado nada tem de razoável, tampouco guarda qualquer indício de moralidade.

...

A multa cobrada é nitidamente desproporcional à infração supostamente cometida e fere a capacidade de pagamento do autor, pelo que é imperioso cancelar a aplicação da multa, considerando inconstitucional a lei que fixa seu valor, por desprezear os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Conclusão

23. A guisa de conclusão, o Impugnante resume os principais pontos de seu recurso e requer o seguinte (e-fl. 184.290/184.294, destaque no original):

Desta forma, REQUER A VOSSAS EXCELÊNCIAS SEJAM DECLARADOS NULOS OS LANÇAMENTOS:

- I. pela incompetência do Auditor Fiscal ao definir pela suspensão da isenção do contribuinte;
- II. em razão do ADE ter sido expressamente vinculado ao Relatório EBEN, este por sua vez trata de hipótese de imunidade, quando o caso do Sindpass é de isenção;

- III. pela ausência de ADE quando da lavratura dos autos de infração;
- IV. pela não entrega dos autos ora impugnados antes de consumada a decadência;
- V. pela condução de toda a ação fiscal, da suspensão da isenção e do lançamento com cerceamento de defesa e total desprezo à documentação apresentada pelo contribuinte;
- VI. pela nulidade das RMFs expedidas, já que o contribuinte não teve acesso ao seu conteúdo em momento algum, mormente seu relatório circunstanciado;
- VII. pelo lançamento das competências já alcançadas pela decadência;
- VIII. pelo lançamento da PIS e COFINS, não abarcadas pelo ADE ainda ineficaz;
- IX. pelo enquadramento da atividade realizada pelo SINDPASS de forma inespecífica, e na modalidade lucro arbitrado, mesmo tendo sido oportunamente apresentada à RFB toda a documentação contábil e tendo o contribuinte optado pelo regime do lucro real;
- X. pela utilização do passivo real do vale-transporte a resgatar como base de cálculo tributável, mesmo tendo sido demonstrada sua origem, que, aliás, é anterior ao ano calendário de 2016, já tendo incidido a decadência.

...

Requer, por fim, seja oportunizada e deferida a produção de toda e qualquer prova em direito admitida, com fulcro no artigo 16, IV, do Decreto Federal n. 70.235/72, especialmente:

- a) a testemunhal, cujo rol será ofertado oportunamente, a fim de esclarecer a dinâmica da atividade desempenhada cotidianamente pelo SINDPASS;
- b) a pericial, cuja quesitação será oferecida futuramente, a fim de confirmar a justeza da documentação carreada e sua adequação aos fatos ora narrados, para aferir a capacidade contributiva do SINDPASS e a verdade real.

Tal postulado se faz necessário ao exercício da ampla defesa e do contraditório, mormente pelo fato de tanto o Auditor quanto o parecerista da EBEN terem negado tal exercício no curso da Ação Fiscal e do processo de suspensão, por alegarem serem tais etapas meramente inquisitivas.

A 12ª TURMA/DRJ09 julgou procedente a impugnação, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, cuja decisão segue a seguir ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DURANTE PROCEDIMENTO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO INCABÍVEL.

O pleno exercício do direito de defesa é garantia constitucional de todo litigante. O momento próprio a seu exercício se inaugura com a instalação do litígio e se desenvolve na fase processual/contenciosa.

CIÊNCIA POSTAL. PROVA POR AVISO DE RECEBIMENTO ASSINADO POR PESSOA FÍSICA IDENTIFICÁVEL.

A ciência por meio postal se prova com a apresentação do Aviso de Recebimento (AR) encaminhado para o endereço do contribuinte e assinado por pessoa física identificável. Inexiste previsão legal de que a recepção tenha que se dar por pessoa física com vínculo laboral ou administrativo com o contribuinte cientificado.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

RETENÇÕES NA FONTE POR TERCEIROS.

Aplica-se a regra constante do § 4º do art. 150 do CTN, mesmo no caso em que o contribuinte, embora não tenha efetuado nenhum pagamento de forma direta, tenha arcado com o ônus do tributo através de recolhimentos efetuados pelos responsáveis tributários.

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO. LANÇAMENTO CONDICIONADO À EXPEDIÇÃO DE ATO DECLARATÓRIO QUE IDENTIFIQUE O BENEFÍCIO SUSPENSO.

A suspensão de isenção de benefício fiscal condicionado por descumprimento de requisitos legais deve ser precedida pelos procedimentos previstos no art.

32, da Lei nº 9.430/1996 – cujo desfecho é a emissão do Ato Declaratório Executivo de Suspensão.

Por se tratar de limitação de direito, o ADE suspensivo deve ser claro, explícito e taxativo. Não se pode admitir que ADE com indicação clara – ainda que PROCESSO 17227.721268/2021-60 ACÓRDÃO 109-017.908 – 12ª TURMA/DRJ09 2 indireta – de suspensão do IRPJ e da CSLL tenha seus efeitos estendidos ao PIS e à Cofins, cuja matriz legal de concessão do benefício é diversa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCRO ARBITRADO. NÃO ESCRITURAÇÃO E/OU NÃO ENTREGA DA ECF.

HIPÓTESES PARA ARBITRAMENTO.

A não escrituração ou não entrega da Escrituração Contábil Fiscal consistente com a opção de tributação do contribuinte – no caso, Lucro Real Trimestral – pode dar causa à apuração dos tributos com base no Lucro Arbitrado.

LUCRO ARBITRADO. APURAÇÃO COM BASE NA RECEITA CONHECIDA. INAPLICABILIDADE DO ART. 148, DO CTN.

No caso em que a receita bruta for conhecida, o arbitramento tomará tal receita como base para a aplicação dos percentuais legais na determinação da matéria tributável (Lucro Arbitrado)

O art. 148, do CTN, prevê a instauração de processo para apuração do montante arbitrado nos casos em que o objeto do arbitramento for um valor ou um preço indicado pelo contribuinte. Regra não aplicada em que o arbitramento se dê por outras causas, como no caso presente.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

Os registros contábeis, acompanhados por documentação idônea que os ratifiquem, faz prova dos valores ali constantes. A verificação dos elementos probantes mantidos pelo contribuinte deve ser realizada na fase de procedimento fiscal e, somente excepcionalmente e justificadamente, na fase contenciosa.

No caso de comprovação na apresentação do recurso, as provas devem vir de forma completa, suportada por relatórios/tabelas analíticas e sintéticas, de forma que se mostrem suficientes para formar a convicção do julgador, sem necessidade de complementação ou aprofundamento.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. CONSONÂNCIA TEMPORAL.

Os lançamentos devem observar a consonância temporal entre os eventos econômicos e os respectivos fatos geradores que dão causa à exigência tributária. Omissões de receitas, reais ou presumidas, passíveis de serem atribuídas aos respectivos períodos de apuração devem ser a eles atribuídas, não sendo possível sua acumulação para lançamento em um único período – principalmente em casos em que não se caracterizou conduta dolosa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da interposição de Recurso Voluntário nos exatos termos da impugnação já mencionados protestando pela nulidade do lançamento fiscal, a matéria foi devolvida ao CARF para este relator proferir o *decisum*.

É o relatório

VOTO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Conselheiro Relator

DO ESCOPO DA LIDE

Inicialmente, convém esclarecer o Auto de Infração aqui analisado redundou de lançamento de ofício para a constituição de créditos relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como as respectivas multas de ofício.

O lançamento em questão ocorreu em função da suspensão da isenção do contribuinte decorrente do Ato Declaratório Executivo DRF/NIT nº 197 cuja legalidade foi apreciada por este mesmo relator no processo de nº 10348.723712/2020-85 e que conferiu a manutenção da suspensão da isenção repercutindo no Ano Calendário de 2016 (objeto da presente demanda), portanto, o Recurso Voluntário interposto naquele processo foi negado e a suspensão da isenção mantida e, será analisado mais adiante o mérito da exigência no valor controvertido ilustrado no quadro abaixo:

RESULTADO DO JULGAMENTO 12ª TURMA DRJ09

TRIBUTO	VALOR LANÇADO	IMPUGNADO	
		CANCELADO	MANTIDO
IRPJ	5.379.261,23	4.912.834,13	466.427,10
CSLL	1.640.494,04	1.497.382,75	143.111,29
PIS	343.822,85	343.822,85	0,00
COFINS	1.586.874,91	1.586.874,91	0,00

Logo, restará para análise do presente processo o crédito a ser exigido de IRPJ no montante de R\$ 466.427,10 e CSLL no valor de R\$ 143.111,29, objeto do Recurso Voluntário interposto.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DAS NULIDADES

No que diz respeito as nulidades, o contribuinte suscita as mesmas nulidades já insertas na oportunidade da Impugnação, inclusive com os mesmos fundamentos, são elas:

- I- **Da Nulidade do Procedimento de Suspensão de Isenção;**
- II- **Da Nulidade da Própria Notificação de Suspensão;**
- III- **Da pela Incompetência Funcional do Auditor;**
- IV- **Da Nulidade ante a Ausência de ADE Prévio, Válido E Eficaz;**
- V- **Nulidade pelo Cerceamento de Defesa;**
- VI- **Nulidade das RMF Emitidas e da Prova dela Decorrente;**
- VII- **Da Decadência.**

Dessa forma, após analisar os fundamentos dos autos e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato dos fundamentos insertos no Recurso Voluntário apenas repisarem àqueles já postos na Impugnação, adoto os seguintes fundamentos como parte da presente decisão, *in verbis*:

PRELIMINARES DE NULIDADE

Do Cerceamento do Direito de Defesa

25. Alega-se ter havido cerceamento do direito de defesa em razão da exiguidade dos prazos concedidos nas intimações. Afirma-se: “que houve ofensa à ampla defesa e ao contraditório por parte do douto Fiscal, que, no curso da fiscalização, assinou prazos deveras exíguos” (e-fl.

184.252).

25.1. Primeiro, importa pontuar que os prazos concedidos – assim como as prorrogações solicitadas e concedidas – encontram-se definidos em lei, limitando

o poder discricionário da Autoridade Fiscal à concessão de eventuais pedidos de prorrogação. Porém, verifica-se que diversas vezes foram concedidas as prorrogações solicitadas, não caracterizando intransigência da Autoridade Fiscal. Assim sendo, a alegação de nulidade do lançamento decorrente de circunstância em que houve estrita observância às normas vigentes não pode prosperar. Caberia ao Interessado, justificadamente, apresentar os documentos faltantes juntamente com seu recurso.

25.2. Segundo, no decorrer do procedimento de verificação fiscal, o fiscalizado apenas presta informações – agregando eventuais justificações e esclarecimentos. Trata-se de processo dialético cuja descrição e resultado constam do relatório da Autoridade Fiscal responsável pelo procedimento. Portanto, a fase de verificação fiscal não é lugar de se exercer direito de defesa, pois o “espaço jurídico-tributário” do fiscalizado permanece intocável: nenhuma obrigação tributária lhe é imposta, nenhum direito lhe é retirado. Se, e somente se, ao encerrar o procedimento de fiscalização, for emitido ato administrativo que, de uma forma ou de outra, projete efeitos sobre suas obrigações tributárias é que se abre a possibilidade de se instaurar fase litigiosa. Aí sim, tem-se o lugar para que se exerça, em sua plenitude constitucional, o direito de defesa.

25.3. Portanto, entendo não caracterizada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, razão pela qual afasto essa preliminar de nulidade.

Ciência Válida do ADE de Suspensão da Isenção

26. Antes de analisar a questão relativa à decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir os créditos tributários aqui discutidos, valem as seguintes considerações sobre o ADE/DRF/NIT nº197/2021, que declarou suspensa a isenção do IRPJ e da CSLL para os anos calendários de 2014, 2015 e 2016 e – portanto – abriu a possibilidade jurídica para os lançamentos de ofício realizados:

- O ADE/DRF/NIT nº197/2021 foi considerado hígido e apto a produzir todos os efeitos jurídicos a ele inerentes, conforme Acórdão nº 109-017.907, de 22/03/2023, relativo ao processo administrativo nº 10348.723712/2020-85. Por se tratar de um ato declaratório de situação jurídica (e não constitutivo dessa situação), seus efeitos retroagem à época dos fatos geradores (efeitos ex tunc).
- A ciência do ADE se deu por via postal em 27/12/2021, conforme cópia de AR nº JC 997 134 740 AA, recebido por Thaina da Silva Andrade no endereço comercial do Contribuinte (ANEXO I-B, extraído da e-fl. 131). A circunstância de que, no sistema e-Processo, o Contribuinte ter recebido uma mensagem indicando a existência de “uma intimação cujo [sic] destinatário não foi cientificado”, (e-fl. 184.207) não tem o condão de mitigar a força probante do AR para retirar a eficácia do ADE.
- O fato de um Ato Declaratório Executivo – cuja validade seja condição sine qua non para lançamentos de ofício – estar pendente de decisão administrativa final – seja em razão de recurso de ofício, seja em razão de recurso voluntário – não é

óbice para que se procedam aos lançamentos por ele acobertados. Sendo uma atividade vinculada, a Autoridade Fiscal tem o poder-dever de proceder ao lançamento para preservar o direito potestativo do Estado. Entretanto, a exigibilidade do crédito ficará suspensa até que a decisão administrativa referente ao processo de suspensão da isenção se torne irrecorrível.

26.1. Posto isso, afasta-se qualquer discussão sobre a integridade legal do ADE/DRF/NIT nº197/2021, bem como reconhece-se sua aptidão jurídica para dar azo a eventual lançamento de créditos tributários devidos e não constituídos.

Da Decadência

27. Com relação aos Autos de Infração, o Impugnante reconhece que houve duas “tentativas” de cientificação: uma em 29/12/2021 (ANEXO I-C) e outra em 30/12/2021 (ANEXO I-D).

Entretanto, busca desqualificar os elementos constantes dos autos como provas idôneas de ciência dos lançamentos. Como visto, entende que a intimação válida só se deu em 03/01/2022, por via eletrônica (e-fl. 184.201). Deve-se, pois, recorrer às normas que regulam a matéria, a saber, o Decreto Lei nº 70.235/1972, que em seu art. 23 estabelece o seguinte (destaques do Relator):

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:

I - no endereço da administração tributária na internet; II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal; II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

...

27.1. Em razão de seu efeito vinculante para esse juízo, também deve ser citada a Súmula Carf nº 9:

Súmula CARF nº 9 (Aprovada pelo Pleno em 2006)

É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

27.2. Não obstante o Impugnante teça diversas considerações críticas sobre as circunstâncias sob as quais as intimações foram encaminhadas, a questão, ao fim e ao cabo, se resume a saber quanto foi realizada intimação válida dando ciência dos lançamentos de ofício em auto de infração. Para tanto, o que se tem nos autos são as cópias dos Avisos de Recebimento (AR), reproduzidos como anexo a esse acórdão para facilitar sua visualização.

28. Por rápida inspeção visual, constata-se que houve, pelo menos, três remessas postais para cientificar o Fiscalizado do lançamento todas corretamente endereçadas para o domicílio fiscal do Contribuinte. A primeira, com registro de recebimento em 15/12/2021 (recebida por Érica Freitas), a segunda com registro de recebimento em 29/12/2021 (recebida por Thainá da Silva Andrade) e a terceira com registro de recebimento em 30/12/2021 (recebida por Thainá da Silva Andrade).

28.1. Constatou-se, ainda, que em um dos AR (29/12/2021), preencheu-se apenas o campo destinado à assinatura e, no outro AR (30/12/2021), apenas aquele destinado nome legível. Entretanto, não cabe dúvidas sobre a identidade da recebedora – que, inclusive, foi a mesma a receber o ADE de suspensão de isenção (Anexo 1-B). Portanto, tal inconformidade não pode ser causa para que se desconsidere a validade dos AR como prova da efetiva ciência ainda no ano calendário de 2021.

28.2. Tampouco merece prosperar a alegação de que as pessoas que receberam os documentos e assinaram os avisos de recebimento não têm vínculo laboral com a pessoa jurídica a que se dirige a certificação. Na verdade, considerando a terceirização dos serviços de administração de edifícios e salas comerciais é de se esperar que significativa parte dos documentos entregues pelo sistema postal seja recepcionado por um funcionário de uma terceira empresa. O relevante, para fins do disposto na legislação, é que se comprove que o documento foi encaminhado ao endereço do contribuinte e recepcionado por pessoa física identificável.

29. Logo, considero que os avisos de recebimento juntados ao processo fazem prova suficiente da ciência dos autos de infração até 31/12/2021. Improcedente, pois, a alegação que tal ciência só teria ocorrido, por via eletrônica, em 03/01/2022.

Contagem do Prazo Decadencial

30. Estabelecido que a ciência ocorreu em dezembro de 2021, importa determinar se algum período de apuração dos tributos lançados fora alcançado pelo prazo decadencial quinquenal.

O termo inicial para a contagem poderá se dar com base no art. 150, § 4º ou no art. 173. A contagem de prazo pelo art. 150, § 4º – que é mais favorável aos contribuintes – encontra-se assim definida (destaque do Relator):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

30.1. O dispositivo apresenta uma regra específica para tributos cujo lançamento se dê por homologação, o que é o caso dos tributos em discussão (IRPJ, CSLL, Pis e Cofins). Entretanto, não basta que o tributo seja caracterizado como “sujeito a homologação” para que a regra prevista no art. 150 seja aplicada. Além disso, duas outras condições devem ser observadas:

* Não se tratar de situação caracterizada por dolo, fraude ou simulação,

* Ter havido (i) efetivo pagamento ou (ii) confissão do débito (parcial).

30.2. Essa segunda condição decorre de jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual, por ocasião de julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, firmou o seguinte entendimento em relação às questões de decadência (destaques do Relator);

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo [o pagamento] inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

30.3. Ou seja, não havendo pagamento nem confissão do débito – assim como na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação – a contagem de prazo de tributos cujo lançamento se dê por homologação se desloca do art. 150 para o art. 173, do CTN. Ora, de pronto, já se pode afastar a condição proibitiva constante da parte final do § 4º, pois, não se constatou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

30.4. Quanto à existência de pagamento ou confissão de débito – como era de se esperar para uma pessoa jurídica que se declare isenta – não se verificou a ocorrência de nenhuma das duas hipóteses no ano-calendário de 2016, em relação aos tributos próprios discutidos no litígio. recolhimentos realizados sob o CNPJ do Impugnante são todos relativos a retenções na fonte em decorrência de pagamentos a terceiros ou relativos ao PIS-Folha de pagamentos.

30.5. Assim, não sendo localizados pagamentos nem havendo confissão de débito em DCTF, a contagem se daria, a princípio, pelo art. 173 do CTN. Entretanto, também restou sedimentado na esfera administrativa o entendimento de que pagamentos realizados por terceiros em nome do contribuinte a título de antecipação do tributo devido caracterizariam o “pagamento antecipado” capaz de atrair a aplicação da regra contida no art. 150, do CTN. É essa a inteligência da Súmula (vinculante) nº 138, do Carf, com o seguinte conteúdo:

Súmula CARF nº 138 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019)

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

30.6. Conforme se pode constatar pela cópia de consulta ao sistema de controle de Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), juntada nesse momento aos autos (ANEXO II), pelo menos três instituições financeiras realizaram retenção na fonte do imposto de renda ao longo do ano-calendário de 2016 em nome do Impugnante. Logo, entendo caracterizada situação fática que se amolda à hipótese descrita na citada Súmula e concluo que a contagem do prazo decadencial quinquenal deve ser regida pelo art. 150, § 4º, do CTN – não obstante o próprio Impugnante afirme que a contagem se daria pelo art. 173 (e-fl. 184.268).

30.7. Com base nesse entendimento, constata-se que os seguintes fatos geradores foram alcançados pela decadência:

*** No caso de períodos de apuração trimestral (IRPJ e CSLL), aqueles ocorridos nos três primeiros trimestres de 2016 e**

*** No caso de períodos de apuração mensal (Pis e Cofins), aqueles ocorridos entre janeiro e novembro de 2016.**

30.8. Portanto, parcialmente procedentes as alegações do Contribuinte relativas à superveniência da decadência.

Omissão Atividade do Contribuinte

31. O Impugnante reclama cerceamento do direito de defesa por não ter havido manifestação expressa por parte da Autoridade Fiscal da atividade econômica na qual se enquadraria. Não obstante inserida no recurso como questão de mérito, por atacar a própria possibilidade do lançamento – e, portanto, precedendo seu mérito–, ela será aqui analisada como preliminar de nulidade.

31.1. Alega-se que a identificação seria necessária para definição do percentual de arbitramento aplicado. Como consequência dessa omissão, “a defesa fica

prejudicada de forma extrema e insanável, pois não se pode impugnar com o mínimo de segurança necessária a atividade em que foi reenquadrado, já que esta jamais fora apontada.” (e-fl. 184.279)

31.2. Antes de mais nada, vale apresentar um quadro sintético com os grupos de atividades definidos na lei tributária e os respectivos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta no caso de arbitramento do lucro.

Atividade Econômica	Percentual
<ul style="list-style-type: none"> Atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural 	1,92%
<ul style="list-style-type: none"> Prestação de serviço de transporte, exceto o de carga 	19,20%
<ul style="list-style-type: none"> <u>Prestação de serviços em geral</u>, exceto a de serviços hospitalares Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza 	38,40%
<ul style="list-style-type: none"> Demais atividades não-serviços (exceto serviços hospitalares) 	9,60%

31..3 Portanto, o ponto é saber se houve a devida identificação da atividade econômica do Impugnante para, então, associar-lhe o percentual correto na determinação da matéria tributável (lucro arbitrado).

31.4. Logo de início do Termo de Verificação Fiscal, (TVF), no tópico “Do Sujeito Passivo”, a Autoridade Fiscal relata que o Fiscalizado agrega sociedades empresárias que atuam na prestação de serviço de transporte público e “operam com o vale-transporte por ele distribuído” (e-fl. 49).

Seguindo a leitura do TVF, encontra-se reproduzida resposta a intimação em que o Intimado se apresenta “na qualidade de gestor do vale-transporte de suas associadas, ...” (e-fl. 52).

31.5. No mesmo documento, consta o tópico “DA ATUAÇÃO DO SINDPASS”, no qual se reproduz didática apresentação de seu modus operandi. Afirma-se novamente que “o SINDPASS fora “promovido” de sua função representativa inicial para a gestão do vale-transporte” (e-fl. 52). Mais à frente (e-fl. 55) afirma-se que “... fica claro que o SINDPASS não presta serviço algum a terceiros, mas somente às suas associadas, ...”.

31.6. Desnecessário prosseguir coletando as diversas citações no próprio Auto de Infração (do qual o TVF é parte integrante) em que resta caracterizada a atividade do Impugnante (prestador de serviços na área de gestão de vale transporte) sem que em nenhum momento tal situação tenha sido questionada ou impugnada pela Autoridade Fiscal. Portanto, trata-se de situação fática não sujeita a contestação. Assim como as demais informações solicitadas ao e prestadas pelo Contribuinte – e não questionadas pela Autoridade Fiscal – (e.g.: domicílio fiscal) o ponto se torna pacífico.

31.7. Portanto, se a informação da atividade econômica disponibilizada pelo Impugnante (e não contestada) encontra-se expressamente indicada em diversos trechos do Auto de Infração, entendo desnecessário que a Autoridade Fiscal, de forma redundante, indique no tópico relativo ao arbitramento, “qual seria a atividade desenvolvida pelo contribuinte” (e-fl. 184.278). A atividade é aquela indicada no TVF e demais documentos dos autos e deve ser, consistentemente, enquadrada entre os possíveis grupos definidos na legislação (conforme quadro apresentado).

31.8. Perde sentido, pelas mesmas razões – ao impugnar o percentual de arbitramento utilizado – a alegação de que “tampouco apontaram em qual atividade o consideram” (e-fl. 184.279). Isso porque, além de constar no TVF que se trata de serviços prestados a empresas de transportes, não há percentual específico para a atividade de “gestão de vale transporte”, o que implica logicamente seu enquadramento como “serviços em geral” e a aplicação do correspondente percentual de 38,40%

31.9. Improcedentes, assim, as alegações de prejuízo no exercício do direito de defesa por não identificação da atividade econômica para definição do percentual de presunção.

Ausência de ADE para PIS e Cofins

32. O Impugnante alega que, como o ADE expressamente determina a suspensão da “isenção tributária de IRPJ e CSLL”, tal suspensão não alcançaria as contribuições do PIS e da Cofins, as quais demandariam ato específico para tal efeito. Mais precisamente, o Ato Declaratório Executivo DRF/NIT nº 197, de 29/11/2021 declarou a suspensão do benefício fiscal nos seguintes termos (destaque do Relator):

Art. 1º Declara suspensa a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, relativamente aos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, da pessoa jurídica SINDICATO DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS DE BARRA MANSA E VOLTA REDONDA, CNPJ nº 29.055.993/0001-80, pelas razões expostas no referido processo administrativo.

32.1. Para analisar a alegação do Impugnante é importante definir precisamente os contornos jurídicos que estabelecem e condicionam o gozo da isenção tributária em relação ao IRPJ e à CSLL, bem como em relação ao PIS e à Cofins.

- Condições para o Gozo da Isenção Relativa ao IRPJ e à CSLL

32.1.1. O dispositivo legal citado no ADE (art. 15, da Lei nº 9.532/1997) tem a seguinte redação (destaques do Relator):

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços

para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

§ 4º (Revogado)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

32.1.2. Como disposto no § 3, o gozo do benefício tributário da isenção está condicionado à observância do disposto no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e nos arts. 13 e 14 art. 12, dessa mesma lei. Confirma-se o teor dessas condições (destaques do Relator):

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

...

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; ...

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

32.1.3. Em resumo, as condições para o gozo do benefício da isenção do IRPJ e da CSLL são aquelas constantes do § 2º e acima transcritas e, além disso, a suspensão do benefício seguirá o mesmo procedimento estabelecido para a suspensão do gozo da imunidade (art. 14).

- Condições para o Gozo da Isenção Relativa à Cofins e Incidência Diferenciada para o PIS

33.2. Já a isenção prevista para a Cofins tem origem da isenção é o art. 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, conforme a seguir transcritos (destaques do Relator):

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

...

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

...

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

...

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; V - sindicatos, federações e confederações; ..

33.2.1. O primeiro ponto a observar é que, no caso do PIS, não há previsão de isenção, mas de uma base de cálculo (folha de salários) e alíquota (1,0%), diferente daquelas previstas nos casos gerais de incidência cumulativa e não cumulativa. Ademais, ainda que o Contribuinte fosse desqualificado com base no descumprimento de requisitos que vale para as associações civis “a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997”, ele seria enquadrado no inciso seguinte, V, que determina a mesma regra no caso de sindicatos. Portanto, deve ser cancelado o lançamento do PIS com base na receita bruta.

33.2.2. Já no caso da Cofins, as associações “a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997” são aquelas que, dentre outras condições, cumprem os requisitos para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL: observância do disposto no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e nos arts. 13 e 14 art. 12, da Lei nº 9.532/1997. Conclui-se, então, que uma vez descumpridas as condições para o gozo da isenção do IRPJ e da CSLL, descumpridas estão as condições para o gozo da isenção da Cofins.

33.2.3. Entretanto, não basta que as condições sejam descumpridas, há que se respeitar o procedimento legal que certifique tal descumprimento e internalize seus efeitos no mundo jurídico.

Tal procedimento é definido no art. 32, da Lei nº 9.430/1996. Vale a pena transcrever seu conteúdo bem como situá-lo na topologia desse diploma legal, o qual não obstante faça referência a imunidade é igualmente aplicável aos casos de isenção, conforme §10.

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA ...

Capítulo II

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO ...

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção I

Suspensão da Imunidade e da Isenção

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

§ 11. Somente se inicia o procedimento que visa à suspensão da imunidade tributária dos partidos políticos após trânsito em julgado de decisão do

Tribunal Superior Eleitoral que julgar irregulares ou não prestadas, nos termos da Lei, as devidas contas à Justiça Eleitoral.

§ 12. A entidade interessada disporá de todos os meios legais para impugnar os fatos que determinam a suspensão do benefício.

...

Capítulo V

DISPOSIÇÕES GERAIS

33.2.4. Logo, as disposições relativas ao procedimento a ser adotado no caso de suspensão da isenção estão situadas no capítulo “Procedimentos de Fiscalização”, não se vinculando a um tributo específico. Por essa razão, entendo aplicáveis à suspensão de imunidade e/ou isenção também à Cofins no caso concreto (isenção condicionada). Como as condições para gozo da isenção são as mesmas para todos esses tributos, a verificação de cumprimento efetivo dessas condições pode ser base para a suspensão da isenção de todos eles.

33.3. Entretanto, o ato declaratório suspensivo deve mencionar expressamente qual ou quais tributos são abrangidos ou referenciar os respectivos dispositivos legais, pois esse é esse ato que evidencia, juridicamente, a situação que descreve (suspensão da isenção). Deve, pois, ser taxativo, fazendo prova incontestável da situação jurídica que declara. No caso em tela, o ADE se limitou a referenciar “a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997”, a qual estabelece a isenção “exclusivamente” para o IRPJ e para a CSLL. Como visto, a matriz legal do benefício da isenção para a Cofins é o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

33.4. Procedente, portanto, a alegação de ausência de referência, no ato declaratório, declarando a suspensão da isenção também para a Cofins e conseqüentemente cancelando os valores lançados dessa contribuição.

Portanto, de acordo com os fundamentos acima, é de se rejeitar as preliminares de Nulidade do Procedimento de Suspensão de Isenção; da Notificação de Suspensão; pela eventual Incompetência Funcional do Auditor; da Ausência de ADE Prévio, Válido E Eficaz; pelo Cerceamento de Defesa; Nulidade das RMF Emitidas e da Prova dela decorrente e da prejudicial de mérito da Decadência.

MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, cabe a esta Turma de Julgamento avaliar a legalidade da emissão (...) *“de Autos de Infração (e-fl. 2/48) pelos quais se constituíram créditos relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),*

Contribuição para o PIS (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como as respectivas multas de ofício. Os lançamentos referem-se a fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2016, sendo que, nesse período, o Interessado declarou revestir as condições de isenção em relação aos tributos lançados.

Vale ressaltar que, conforme já mencionado que em decorrência do não conhecimento do Recurso de Ofício, a matéria controvertida que remanesce para análise é o valor mantido pela DRJ no montante lançado de ofício de R\$ 466.427,10 de IRPJ e R\$ 143.111,29 de CSLL, bem como a respectiva multa de 75% sobre os respectivos valores, conforme tabela ilustrativa que reproduzo novamente:

RESULTADO DO JULGAMENTO 12ª TURMA DRJ09

TRIBUTO	VALOR LANÇADO	IMPUGNADO	
		CANCELADO	MANTIDO
IRPJ	5.379.261,23	4.912.834,13	466.427,10
CSLL	1.640.494,04	1.497.382,75	143.111,29
PIS	343.822,85	343.822,85	0,00
COFINS	1.586.874,91	1.586.874,91	0,00

O recorrente por sua vez, distribui as razões do Recurso Voluntário exatamente nos mesmos termos já aventados na impugnação: (i) do lucro arbitrado ilegalmente; (ii) da apuração, este último tópico contém de forma aglutinada as matérias impugnadas de forma separadas relativas a Suposta Ausência de Processo para o Arbitramento – Art. 148 do CTN, Existência de Passivo Fictício, Receita Omitida (Presunção Legal), Erro na Apuração da Matéria Tributável e Aplicação da Multa de Ofício de 75%

Dessa forma, após analisar os fundamentos dos autos e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato dos fundamentos insertos no Recurso Voluntário apenas repisarem àqueles já postos na Impugnação, adoto os seguintes fundamentos como parte da presente decisão, *in verbis*:

QUESTÕES DE MÉRITO

Arbitramento do Lucro

34. A primeira questão suscitada no mérito é o lançamento ter sido realizado com base no Lucro Arbitrado, mesmo tendo havido expressa opção – após intimação fiscal – pela tributação com base no Lucro Real Trimestral. Para justificar o

lançamento com base no arbitramento do lucro, a Autoridade Fiscal assim se justificou (e-fl. 93, destaques do Relator):

O enquadramento legal da razão do arbitramento foi o do art. 530, III, do RIR/99:

Art. 530. 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):

...

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;

Compêndio normativo para o caso do contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF, Escrituração Contábil Fiscal (§ 2º e 5º do art.177 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação do art. 2º da Lei no 12.973 de 13 de maio de 2014, art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterado pelo art. 40 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, inc. VIII do art 130 da Instrução Normativa RFB no 1.515 de 24 de novembro de 2014, inciso VIII do art 226 da Instrução Normativa RFB no 1.700 de 14 de março de 2017)):

...

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.515, DE 14 DE MARÇO DE 2014

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO E NO RESULTADO ARBITRADO

CAPÍTULO I

DAS HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Seção I Das Hipóteses de Arbitramento

Art. 130. O imposto sobre a renda devido será exigido a cada trimestre, no decorrer do ano-calendário, com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

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; ...

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF.

...

Seção II Do Lucro Arbitrado - Receita Bruta Conhecida

Subseção I Da Determinação

Art. 131. O lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais estabelecidos no § 1º sobre a receita bruta definida pelo art. 3º, de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos;

II - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, auferidos no mesmo período;

III - os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

IV - os juros sobre o capital próprio auferidos;

V - os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado;

(...)

34.1. Sucintamente, foram utilizadas as regras do Lucro Arbitrado porque, para o ano calendário de 2016, o Contribuinte (i) não apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD) e (ii) não entregou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), ambas, segundo as regras do Lucro Real Trimestral. Consequentemente – e considerando que havia informações do próprio Contribuinte sobre sua receita bruta – o lucro foi arbitrado com base na receita conhecida. O Impugnante, em sua argumentação, parte do pressuposto equivocado que o lançamento pelo Lucro Arbitrado se deu em razão de não ser conhecida a receita bruta, porém, não foi esse o caso.

34.2. Com relação à entrega de documentos, o Impugnante questiona “se ambos os documentos [ECD e ECF] foram apresentados, o que mais poderia querer o auditor ...?”. De fato, ambos os documentos foram depositados no ambiente digital do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), porém, foram entregues ainda considerando, indevidamente, o status de isenção (ANEXO II). Em especial, é a ausência de uma ECF elaborada com base nas regras de apuração do Lucro Real Trimestral que gera o maior prejuízo à apuração dos tributos segundo a opção do Impugnante. Portanto, a resposta à pergunta seria: a Autoridade Fiscal queria que fossem entregues essas mesmas declarações, porém, segundo as regras de apuração do Lucro Real Trimestral.

34.3. O Impugnante chega a sugerir que seria um dever da Autoridade Fiscal realizar a apuração segundo sua opção. Equivoca-se novamente. A legislação expressamente atribui, como obrigação acessória do contribuinte, o preenchimento das declarações informativas conforme definidas em atos do

Poder Executivo. Tanto é assim, que a ausência de apresentação da ECF foi incluída nas normas infralegais como hipótese de arbitramento.

Suposta Ausência de Processo para o Arbitramento – Art. 148 do CTN

35. Outra alegação do Impugnante que se mostra equivocada é aquela que – citando o art. 148 do CTN – entende que deveria haver “processo (e não procedimento) prévio à não homologação da declaração prestada pelo contribuinte para seu reenquadramento e para o arbitramento da base de cálculo” (e-fl. 184.277).

35.1. O citado artigo 148 determina que “a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados...”. Portanto, esse dispositivo, logo em seu início, já define o âmbito de sua aplicação: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos,..”. Essa restrição de sua aplicação fica clara quando se verifica como tal comando foi internalizado na legislação ordinária e incorporado ao Regulamento do IR (RIR 1999):

Arbitramento do Valor ou Preço

Art. 124. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (Lei nº 7.713, de 1988, art. 20).

35.2. No caso concreto, não se trata de desconsideração de valor ou de preço, mas de impossibilidade de apuração do resultado tributável (base imponible) com base no regime de tributação eleito pelo Contribuinte (Lucro Real Trimestral). As circunstâncias que deram causa ao arbitramento, essas sim, devem e estão sendo objeto de processo administrativo regular: o presente processo. Improcedente a alegação nesse particular.

Existência de Passivo Fictício

36. Com relação ao passivo registrado na conta-contábil nº 210101010042201 – Vale Transporte a Resgatar, trata-se de questão probatória. Não cabem dúvidas sobre o valor dos saldos registrados na contabilidade os quais estão suficientemente documentados nos autos (livro razão, balancetes, ECF). Entretanto, para fins de auditoria, a Autoridade Fiscal intimou o Contribuinte nos seguintes termos (TIF de 02/12/2019, e-fl. 7.897):

4. Para os anos de 2014 a 2016, esclarecer do que se trata e comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos saldos iniciais e finais da conta de passivo nº 210101010042201 - Vale Transporte a Resgatar, conta abaixo da ECD de 2016, apresentando também um demonstrativo extra contábil do fluxo

de débitos e créditos durante o período do início ao fim da obrigação. Tal planilha, preferencialmente em Excel, deverá ser juntada ao dossiê/processo 13031.031219/2019-53, como arquivo não paginável, através do e-Cac; ou vir gravada em mídia digital autenticada pelo SVA da RFB.

36.1. O Contribuinte respondeu por meio do Ofício nº 0190/2019, de 12/12/2019 nos seguintes termos (e-fl. 7.902/7.903):

Por fim, no que toca ao item "4" do TIF ora tratado, vale informar que a conta passivo n. 210101010042201 - "Vale Transporte a Resgatar" se refere aos créditos em vale transporte adquiridos pelos empregadores em favor de seus empregados que, todavia, ainda não foram utilizados por estes últimos.

Como o SINDPASS não entende pela existência de prazo para perda da validade de tais créditos, estes permanecem ativos nas contas de cada um dos empregados para uso num dos coletivos das empresas associadas a este Sindicato, quando, então, o valor equivalente a tal tarifa será descontado de tal conta passivo, remetendo-se 95% (noventa e cinco por cento) à empresa transportadora, retendo-se 5% (cinco por cento) a título de contribuição em favor do SINDPASS, para fins de manutenção de suas atividades com pagamento de fornecedores, folha de pagamento, etc.

Será elaborada planilha - acompanhada dos respectivos registros contábeis - apontando o valor histórico de tal conta no início de 2015, bem como sua evolução ao longo de 2016, considerando-se o total arrecadado pelo SINDPASS com a distribuição do vale-transporte e, ainda, aquilo que fora pago às empresas e retido pelo SINDPASS, o que, considerando serem realizados cerca de 7.000 (sete mil) pedidos por mês, não poderá ser cumprido nos 20 (vinte) dias assinados, pelo que, com relação ao item "4" do TIF de 02/12/2019, requer a dilação de prazo por mais 60 (sessenta) dias.

Junto de tal demonstrativo, será ilustrada a situação de três empregadores da Região, um de pequeno, um de médio e um de grande porte, correlacionando os pedidos realizados num determinado mês, os boletos emitidos, seu crédito na conta bancária respectiva, o recibo enviado e o valor dos créditos carregados em favor de cada empregado.

Somente não será possível correlacionar tais créditos com o valor recebido por cada empresa associada pelo fato de cada empregado poder usar seu cartão em qualquer empresa do sistema, não havendo como tal crédito ser destinado ab initio a esta ou aquela associada.

36.2. Entretanto, não nada do que foi citado foi apresentado à Autoridade Fiscal no decorrer do procedimento fiscal.

36.3. Já em sede recursal, o Impugnante traz aos autos, em formato de imagem (PDF) – além dos documentos já acessíveis ao Agente Fiscal (extratos do Livro Razão, balancetes e ECD) – extensa planilha denominada Relatório de Bilhetagem, para 2015 e 2016. Tal planilha contém, como título de suas colunas a informação

de comprador (empresa), CNPJ, nome do usuário, CPF, número do cartão e saldo. No total são cerca de 15 mil folhas, correspondendo a uma planilha de 800 mil linhas (2015 e 2016).

36.4. Os Relatórios de Bilhetagem para cada um dos dois anos em questão totalizam exatamente R\$ 42.013.731,92 (2015) e R\$ 44.813.770,82 (ano 2016); exatamente os valores dos saldos finais das duas contas registradas na contabilidade (balancetes, e-fl. 184.654 e 184.655). Portanto, com os relatórios pretende-se comprovar os saldos contabilizados em nível de detalhamento de usuário final do vale transporte.

36.5. Entretanto, embora se constitua em um bom início de prova, as planilhas por si sós não podem ser admitidas como prova suficiente da origem do saldo da conta em questão. Isso porque, sem a devida auditoria – a qual deveria ter ocorrido na fase de verificação fiscal, caso fossem apresentadas naquele momento – não há como esclarecer questões (e.g. explicar os múltiplos registros de mesmo usuário, com idêntico número de cartão e saldo) e tampouco proceder a verificações de autenticidade (e.g. por amostragem, verificar com as empresas compradoras a conformidade das informações dos empregados/usuários).

36.6. Não compete ao Julgador administrativo sanar tais deficiências. Trata-se de ausência de prova completa e suficiente e não de dúvidas em relação aos elementos probantes apresentados. Portanto, considero improcedentes as alegações do Impugnante no sentido de ter havido prova do saldo registrado na conta-contábil nº 210101010042201 – Vale Transporte a Resgatar.

Receita Omitida (Presunção Legal)

37. Definida a questão da existência de passivo não comprovado, resta analisar a alegação de que só caberia o lançamento dos valores acrescidos a esse passivo ao longo do ano calendário de 2016, em razão da superveniência da decadência para os anos anteriores.

37.1. Segundo o Plano de Contas do Contribuinte, a conta-contábil em questão (Vale Transporte a Resgatar) é conta patrimonial pertencente ao Circulante/Exigível a Curto Prazo/Obrigações com Vales Transportes. Ademais, conforme já antes mencionados, essa conta sofreu acréscimo de R\$ 2.800.038,90 (R\$ 44.813.770,82 – R\$ 42.013.731,92) ao longo do ano calendário de 2016. Mais precisamente, no último trimestre de 2016.

37.2. A figura jurídica do passivo fictício permite que se considere como receita omitida “a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada” (RIR 1999, então vigente). Portanto, a questão se resume à definição do tratamento tributário que deve ser dado às receitas omitidas. Tal omissão afeta a determinação da base tributável na medida em que, o confronto entre as receitas e as despesas, em um determinado período de apuração, é prejudicado pelo subdimensionamento daquela primeira parcela (receitas). Assim, em obediência ao princípio da competência, a receita omitida deve ser atribuída

ao período de apuração em que ocorreu sua omissão, restaurando a integridade da matéria tributável desse período.

37.3. No caso concreto, é inquestionável que, do valor total das receitas omitidas que compuseram o saldo da conta Vale Transporte a Resgatar, R\$ 42.031.731,92 foram acumulados até 31/12/2015. Considerando que nesse mesmo Acórdão já se decidiu que o instituto da decadência alcançou os três primeiros trimestres de 2016, há de se concluir, consistentemente, pela impossibilidade jurídica de se realizar o lançamento relativo às receitas omitidas até esse dies ad quem. Portanto, a decadência alcançou as receitas omitidas acumuladas até o final do terceiro trimestre de 2016, correspondente ao valor registrado como saldo final de 2015.

37.4. Assim sendo – e considerando que os três primeiros trimestres foram alcançados pela decadência –, resta como matéria tributável, o valor correspondente à receita omitida no último trimestre de 2016, ou seja, R\$ 2.800.038,90. Procedente, nesse particular, a alegação do Impugnante.

Erro na Apuração da Matéria Tributável

38. O Impugnante alega ter havido erro na determinação da base de cálculo dos tributos lançados. Especificamente, aponta que houve cômputo em duplicidade dos valores referentes às mensalidades recebidas. Verificando o demonstrativo de cálculo da Autoridade Fiscal, constata-se que de fato ocorreu tal erro, devendo, portanto, ser retificado por ocasião da liquidação desse Acórdão. Procedente a alegação do Impugnante.

Aplicação da Multa de Ofício de 75%

39. Alega-se, também, que não caberia exigir multa de multa de ofício, “pois, à época do fato gerador o Impugnante se achava sob o pálio da isenção tributária”. Ou seja, não havia tributo a ser recolhido e, portanto, não haveria que se falar em “inadimplemento voluntário da obrigação tributária”. Entretanto, tal rationale não se sustenta. O que se decidiu, com a publicação do ADE de suspensão da isenção é que o Contribuinte não fazia jus ao benefício tributário à época dos fatos geradores. Ou seja, os tributos eram devidos e não foram adimplidos. Mais uma vez, se lembre que se trata de um ato declaratório de uma situação jurídica existente e não de um ato constitutivo dessa situação. Seus efeitos operam, portanto, ex tunc.

39.1. Tampouco merece prosperar a alegação de que nulidade da multa de ofício “por desprezar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade”. Isso porque os tribunais administrativos não são competentes para apreciar alegações de inconstitucionalidade de normas regularmente editadas e publicadas. Entende-se que os princípios constitucionais se destinam aos legisladores e, sendo assim, há que os pressupor observados nas leis vigentes. O julgador administrativo é incompetente para apreciar alegações dessa natureza. Não é outro o entendimento do Carf ao editar a Súmula Carf nº 2, com o seguinte conteúdo:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

39.2. Portanto, improcedentes as objeções do Impugnante à exigência da multa de ofício aplicada no Auto de Infração.

CONCLUSÃO

40. Por todo o exposto, encaminho meu Voto por

* Acolher parcialmente as preliminares para: (i) cancelar os lançamentos de PIS e de Cofins e (ii) cancelar os lançamentos de IRPJ e à CSLL relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2016.

* No mérito, considerar parcialmente procedentes as alegações para reduzir os valores lançados conforme quadro demonstrativo a seguir.

RESULTADO DO JULGAMENTO 12ª TURMA DRJ09

TRIBUTO	VALOR LANÇADO	IMPUGNADO	
		CANCELADO	MANTIDO
IRPJ	5.379.261,23	4.912.834,13	466.427,10
CSLL	1.640.494,04	1.497.382,75	143.111,29
PIS	343.822,85	343.822,85	0,00
COFINS	1.586.874,91	1.586.874,91	0,00

40.1. O detalhamento dos cálculos relativos à liquidação do Acórdão indicados no quadro anterior encontra-se em planilha eletrônica juntada ao processo na forma de arquivo não-paginável.

Nesse sentido, pelos fundamentos a seguir expostos, entendo por manter inalterado os termos do Acórdão recorrido para manter o mérito da exigência nos termos da tabela acima reproduzida (IRPJ R\$ 466.427,10 e CSLL R\$ 143.111,29), bem como manter a multa de ofício de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator

ACÓRDÃO 1202-001.734 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17227.721268/2021-60

DOCUMENTO VALIDADO