



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722700/2019-21
ACÓRDÃO	1001-004.459 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROAM PRODUTOS E SERVICOS DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO PREVENTIVO. LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO CONSIDERADA IMPRESTÁVEL. AUSÊNCIA DE OPÇÃO VÁLIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Não comprovada opção válida pelo lucro presumido e constatada a imprestabilidade da escrituração apresentada para a apuração do lucro real, é cabível o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, mantidos os lançamentos de IRPJ e CSLL nessa sistemática.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. PESSOA JURÍDICA INDICADA COMO CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PARA QUESTIONAR A RESPONSABILIDADE IMPUTADA AOS SÓCIOS. SÚMULA CARF Nº 172. NÃO CONHECIMENTO.

A pessoa jurídica indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade tributária imputada a terceiros, especialmente aos sócios administradores, nos termos da Súmula CARF nº 172. Não se conhece do recurso nessa parte.

ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. TEMA 69 DO STF. ICMS DESTACADO. MODULAÇÃO DE EFEITOS. FATOS GERADORES POSTERIORES A 15/03/2017. EXCLUSÃO MEDIANTE RECÁLCULO.

O ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme tese firmada pelo STF no Tema 69 da repercussão geral. Observada a modulação de efeitos, deve ser excluído o ICMS destacado nas notas fiscais relativamente aos fatos geradores posteriores a 15/03/2017, mediante recálculo dos lançamentos.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA E EXPRESSIVA DE RECEITAS. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

A omissão reiterada e expressiva de receitas, evidenciada pela discrepância entre os valores constantes das notas fiscais eletrônicas e aqueles declarados no PGDAS-D, ultrapassa a mera apuração de omissão e autoriza a manutenção da multa qualificada.

A multa originalmente aplicada em 150% deve ser reduzida para 100%, em razão da retroatividade da norma mais benéfica prevista na Lei nº 14.689/2023, ausente prova de reincidência específica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção da matéria relativa à responsabilidade solidária e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para determinar a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo do PIS e da Cofins relativamente aos fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017, mediante recálculo do lançamento; bem como para reduzir a multa aplicada no percentual 150% para 100%, considerando a retroatividade benigna da legislação superveniente

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Reginaldo Cezar Cardoso e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Danielle Iranir Cristino da Silva e o conselheiro(a) Andre Luiz Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por PROAM Produtos e Serviços da Amazônia Ltda. contra o Acórdão nº 04-53.422, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação e manteve os lançamentos relativos ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Pasep e à Cofins, bem como a sujeição passiva dos sócios administradores.

O processo administrativo fiscal tem origem em procedimento de fiscalização instaurado para verificar os tributos recolhidos sob o regime do Simples Nacional nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017. Após a exclusão da contribuinte do regime simplificado, a fiscalização passou a examinar o IRPJ e os tributos reflexos — CSLL, PIS e Cofins.

Os valores totais indicados no acórdão recorrido, já incluídos juros moratórios e multa de ofício, foram os seguintes:

Tributo	Valor lançado
IRPJ	R\$ 1.542.744,06
CSLL	R\$ 783.634,96
Cofins	R\$ 2.184.433,31
PIS/Pasep	R\$ 473.293,21
Total	R\$ 4.984.105,54

O procedimento fiscal teve início em 4 de outubro de 2018, com ciência pessoal do termo correspondente e intimação para apresentação de documentos societários, extratos bancários, relação de bens e demais elementos. Em 8 de outubro de 2018, a contribuinte foi intimada a apresentar Livro Caixa, Diário e Razão. Após pedido de prorrogação, foram recebidos, em 16 de janeiro de 2019, livros, extratos bancários, razões contábeis, contrato social, procuração e plano de contas. Na sequência, foram solicitados balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e a transmissão da escrituração pelo SPED.

Em 23 de maio de 2019, a contribuinte foi cientificada do Ato Declaratório Executivo DRF/BEL nº 14/2019, que a excluiu do Simples Nacional em razão do excesso de receita bruta verificado no ano-calendário de 2014, com efeitos a partir de 1º de julho de 2014. Na mesma data, foi intimada a informar a opção pelo regime de tributação do IRPJ e da CSLL e a transmitir pelo SPED a escrituração correspondente ao regime escolhido.

A empresa, em manifestação datada de 5 de junho de 2019, sustentou que, por ser optante do Simples Nacional, não estava obrigada a possuir os documentos solicitados nem a realizar opção por outra forma de tributação. Segundo o relatório fiscal, não houve opção pelo lucro presumido ou pelo lucro real, nem apresentação de escrituração considerada regular e suficiente para apuração do lucro real.

A fiscalização examinou notas fiscais eletrônicas, informações dos sistemas da Receita Federal, declarações, documentos contábeis e manifestações da contribuinte. As receitas conhecidas, extraídas das notas fiscais eletrônicas de saída, totalizaram:

Ano-calendário	Receita identificada em NF-e
2015	R\$ 9.367.558,19
2016	R\$ 9.718.416,81
2017	R\$ 7.114.455,08
Total	R\$ 26.200.430,08

Com base no entendimento de que os livros apresentados eram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira e determinar o lucro real, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro. O relatório fiscal menciona divergências entre os lançamentos do Livro Caixa e os registros de Caixa e Bancos, históricos insuficientes, entrega do Livro Razão em formato que não permitia tratamento adequado, ausência de registro do Livro Diário de 2015 segundo o termo de recebimento e não apresentação de balanços, demonstrações de resultado e escrituração transmitida pelo SPED, apesar das intimações.

A fiscalização também aplicou multa qualificada, ao fundamento de que a contribuinte teria declarado no PGDAS-D receitas significativamente inferiores às receitas constantes das notas fiscais eletrônicas. Os valores comparados foram:

Ano-calendário	Receita em NF-e	Receita declarada no PGDAS-D
2015	R\$ 9.367.558,19	R\$ 471.046,77
2016	R\$ 9.718.416,81	R\$ 309.517,70

Ano-calendário	Receita em NF-e	Receita declarada no PGDAS-D
2017	R\$ 7.114.455,08	R\$ 392.455,98

A autoridade lançadora entendeu configurado o evidente intuito de fraude, com fundamento no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. Também atribuiu responsabilidade tributária aos sócios administradores Ricardo Vicente Marques, Joana Darc Monteiro de Souza e Marcelo Vicente Marques, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 11 de outubro de 2019 e apresentou cinco impugnações tempestivas: quatro referentes aos tributos lançados e uma especificamente dirigida ao relatório fiscal. Os sócios administradores apresentaram impugnações próprias, nas quais alegaram ausência de conduta individualizada, inexistência de fraude e impossibilidade de responsabilização com base apenas na condição de sócios.

Na impugnação, a empresa alegou nulidade do procedimento fiscal por suposta inobservância da Portaria RFB nº 6.478/2017; afirmou ter apresentado sua documentação contábil; defendeu a possibilidade de enquadramento no lucro presumido, com aplicação do percentual de 8%; pediu a exclusão do ICMS das bases do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins; contestou a multa qualificada; e requereu a anulação do relatório fiscal. Os sócios requereram sua exclusão da responsabilidade tributária.

A DRJ rejeitou a preliminar de nulidade, entendeu legítimo o lançamento preventivo decorrente da exclusão do Simples Nacional, manteve o arbitramento do lucro, rejeitou a exclusão do ICMS das bases do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, manteve a multa qualificada de 150% e confirmou a responsabilidade dos sócios. O acórdão aplicou as mesmas razões aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e Cofins.

A DRJ registrou, ainda, que a contribuinte havia concordado parcialmente com os créditos tributários e que foi instaurado processo separado, nº 18297.720030/2019-31, para apartação e cobrança imediata dos valores considerados incontroversos, permanecendo no processo originário os tributos contestados e a multa de ofício em sua integralidade.

No recurso voluntário, recebido em 8 de setembro de 2020, a contribuinte requereu a reforma do acórdão recorrido. Em síntese, sustentou que:

a) o arbitramento do lucro pressupõe prova concreta, sólida e robusta da conduta do contribuinte, e que, tendo a autoridade fiscal reconhecido as receitas efetivamente auferidas por meio das notas fiscais eletrônicas — devidamente escrituradas, segundo alega, nos Livros Diário registrados na Junta Comercial do Estado do Pará —, o lançamento deveria observar a sistemática do lucro presumido, com aplicação do percentual de 8% sobre a receita conhecida;

b) a multa qualificada de 150% não pode ser mantida, por ausência de comprovação de dolo, sonegação, fraude ou conluio, invocando a Súmula CARF nº 14 e precedente do STF (RE nº 801.734/RN) sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em matéria de multas tributárias, requerendo sua redução para 15%;

c) a responsabilidade solidária dos sócios deve ser afastada, ao fundamento de que a personalidade jurídica da sociedade não se confunde com a de seus sócios (art. 49-A do Código Civil, incluído pela Lei nº 13.874/2019), sendo necessária a comprovação de desvio de finalidade ou confusão patrimonial (art. 50 do Código Civil) para a responsabilização pessoal, o que, segundo alega, não restou demonstrado nos autos, tampouco identificados pagamentos aos sócios incompatíveis com a autonomia patrimonial da empresa;

d) tendo a Recorrente aderido à negociação/transação perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto à parcela incontroversa dos créditos (Recibo nº 00000000200911041230), com pagamentos em curso, tal fato reforçaria a ausência de intenção fraudulenta e a boa-fé no equacionamento do débito.

Ao final, a Recorrente formula os seguintes pedidos: redução da multa qualificada de 150% para 15%; enquadramento no regime de tributação do lucro presumido, com alíquota de 8%; e exclusão dos sócios da responsabilidade tributária solidária.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ**, Relator

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação, exceto com relação ao tema responsabilidade solidária atribuída aos sócios administradores, consoante as razões a seguir expostas.

A recorrente PROAM Produtos e Serviços da Amazônia Ltda. foi indicada no lançamento na qualidade de contribuinte. Nessa condição, não possui legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária imputada a terceiros, no caso, aos sócios administradores, por se tratar de matéria de interesse jurídico próprio dos responsáveis indicados no lançamento.

A matéria encontra-se sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula CARF nº 172, aprovada pelo Pleno em 06/08/2021 e vinculante conforme a Portaria ME nº 12.975/2021:

“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”

A súmula é aplicável ao caso, pois a pessoa jurídica recorrente pretende afastar a responsabilidade atribuída aos sócios, embora figure no lançamento como contribuinte e não como terceira responsável.

Por conseguinte, deixo de conhecer do recurso voluntário nessa parte, abstendo-me de examinar as alegações relativas à inexistência de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei ou dolo dos administradores.

Por essas razões, o recurso merece ser parcialmente conhecido, exceto no tocante à responsabilidade solidária.

2. Do regime de tributação e do arbitramento do lucro

O art. 32, § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006 autoriza a pessoa jurídica excluída do Simples Nacional a optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido, no lucro real trimestral ou no lucro real anual.

A possibilidade legal de escolha não significa, contudo, que a opção possa ser exercida a qualquer tempo, depois de encerrados os períodos de apuração e iniciada a fiscalização, sem observância das condições legais.

No caso, a fiscalização intimou a contribuinte a informar o regime escolhido e a apresentar a escrituração correspondente. A empresa não realizou a opção solicitada, alegando que ainda estaria submetida ao Simples Nacional. Segue o trecho do relatório fiscal, fls. 3.981 e 3.982:

Por ter sido excluída do Simples Nacional, e em conformidade com o § 2º, do artigo 32, da Lei Complementar nº 123/2006, por meio do Termo de Intimação datado de 23/05/2019, foi dado ao contribuinte a oportunidade de externar a sua opção para o pagamento do IRPJ e CSLL.

Em correspondência datada de 05/06/2019, o contribuinte contesta os diversos pedidos desta fiscalização, por entender que, como é optante do Simples Nacional, não estaria obrigado a possuir os documentos solicitados, tampouco estaria obrigado a optar por alguma forma de tributação do IRPJ.

Como o contribuinte abdicou de fazer qualquer opção para pagamento do IRPJ e CSLL a regra é que, tendo sido excluído do Simples Nacional, seja tributado pelo Lucro Real Trimestral.

Para que o contribuinte fosse tributado na forma do Lucro Real Trimestral seria necessário que o mesmo apresentasse escrita contábil regular.

No início do procedimento fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar os Livros Caixa ou o Diário e Razão. Em atendimento ao solicitado, os apresentou, sendo que: Os Livros Caixa foram entregues em meio magnético, no formato Excel, sendo o do ano 2015 entregue também em PDF; Os Livros Diário, foram entregues impressos em papel, devidamente encadernados, porém sem qualquer registro na Junta Comercial ou outro órgão e; os Livros Razão, em meio magnético, no formato PDF, sem qualquer possibilidade de tratamento dos dados informados.

Analisando os Livros Caixa verificamos que os valores neles lançados coincidem com alguns registros efetuados na conta Caixa e Bancos, constantes das escritas contábeis, porém, vários lançamentos não são coincidentes, por outro lado, os históricos, na sua maioria, não esclarecem o que está sendo recebido ou pago. Portanto consideramos imprestáveis os Livros Caixa apresentados.

Em relação aos Livros Diário e Razão, constata-se que foram elaborados em computador, com utilização de programa contábil, que certamente seria possível a sua transmissão à Receita Federal do Brasil, via SPED, o que tornaria possível a sua análise por parte desta auditoria. Na forma em que foram entregues é impossível uma análise criteriosa e eficiente, o que poderia culminar com resultado nada confiável. Tanto é assim que, ao ser intimado a apresentar Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) o contribuinte preferiu negar a sua apresentação, inicialmente dizendo que precisaria da devolução dos livros, o que foi feito, apesar do contribuinte tê-los em meio magnético, posteriormente negou-se a entregar os Balanços, as DRE e a transmissão da escrita contábil via SPED alegando não estar obrigado. Desta forma, só nos resta considerar imprestáveis as escritas contábeis apresentadas.

Considerando que o contribuinte foi excluído do Simples Nacional e intimado não apresentou a escrita contábil regular por meio do SPED, e que a escrita contábil apresentada se revelou imprestável, só nos restou a apuração do IRPJ e da CSLL pela forma do Lucro Arbitrado.

A apuração do Lucro Arbitrado teve como base de cálculo a receita conhecida, obtida através dos valores registrados nas notas fiscais eletrônicas (NFe) de saídas, emitidas pelo contribuinte com os códigos CFOP 5101 e 6101 (Venda de produção do estabelecimento) e tendo como Descrição NCM 21069090 (Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições. Outras), que totalizaram R\$ 9.367.558,19; R\$ 9.718.416,81 e R\$ 7.114.455,08, nos anos calendário de 2015, 2016 e 2017, respectivamente. As Notas fiscais eletrônicas estão devidamente relacionadas na planilha denominada “FATURAMENTO NOS ANOS CALENDÁRIO DE 2015, 2016 E 2017” e totais mensais relacionados a seguir: (...).

Acerca do tema, a decisão vergastada assim concluiu:

Não apresentando sua opção, mesmo após intimação, não restou alternativa à Autoridade Fiscal, senão o lançamento do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Arbitrado.

Com relação ao arbitramento do Lucro é oportuno transcrever o que dispõe o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), cuja base legal é o art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995:

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

...

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):

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

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

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

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

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

O lucro, base de cálculo do imposto sobre a renda, a teor do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), é o próprio fato descrito na lei, quando observado sob a

sua perspectiva dimensionável.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando que seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas de regência.

O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração, precisamente determinados, em discriminado período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, mormente no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular. O contribuinte, no presente caso, não apresentou sua contabilidade regularmente preenchida, mesmo depois de intimado. Vejamos o que dispõe o RIR/99:

“Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados nas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).”

Por tal razão, **facultou** o legislador, à exceção das hipóteses por ele selecionadas, previstas no art. 246 do RIR/99, a adoção, pelos contribuintes, de forma de apuração do lucro mais simplificada, segundo as regras do **Lucro Presumido**, conforme art. 516 do RIR 1999:

*“Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido** (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de

setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25)."(grifei)

Como se vê, repete-se aqui o já trazido anteriormente, não tendo a interessada apresentado sua opção pelo Lucro Presumido, mesmo após intimação, não caberia ao Fisco optar por conta da empresa, restando tão somente a possibilidade de lançamento através do Lucro Arbitrado, como corretamente procedeu o autuante.

Correto, portanto, a lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL com base na sistemática do Lucro Arbitrado.

Em seu recurso, a Recorrente afirma que as receitas estavam conhecidas e contabilizadas e que, por isso, seria possível aplicar diretamente o percentual de 8% do lucro presumido. Essa alegação não é suficiente para converter retroativamente o regime de tributação. A apuração pelo lucro presumido pressupõe opção válida e tempestiva, não podendo o julgador substituir a manifestação de vontade exigida pela legislação ou criar, após a fiscalização, uma opção que não foi formalizada no momento próprio.

Quanto ao lucro real, a contribuinte também não demonstrou que os livros apresentados permitiam apurar com segurança a movimentação financeira e o lucro efetivamente obtido. O relatório fiscal consignou divergências entre os lançamentos do Livro Caixa e os registros de Caixa e Bancos, históricos insuficientes, entrega do Livro Razão em formato inadequado para tratamento e análise, ausência de formalidades no Livro Diário de 2015 segundo o termo de recebimento e falta de apresentação dos balanços, das demonstrações de resultado e do SPED, apesar das intimações.

A contribuinte contrapõe que entregou livros, que as notas fiscais estavam registradas e que as receitas constavam do SPED. A existência de documentos ou de determinados registros, entretanto, não conduz automaticamente à conclusão de que a escrituração era regular e suficiente para a determinação do lucro real. Cabia demonstrar, de maneira analítica, que a documentação apresentada permitia identificar a efetiva movimentação financeira, classificar adequadamente as receitas e despesas e apurar o lucro real de cada período. Essa demonstração não se encontra nos documentos disponibilizados.

O art. 530 do RIR/1999, aplicável aos períodos autuados, autorizava o arbitramento quando o contribuinte obrigado ao lucro real não mantivesse escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixasse de elaborar as demonstrações financeiras exigidas ou apresentasse escrituração com vícios, erros ou deficiências que a tornassem imprestável para identificar a movimentação financeira ou determinar o lucro real.

A receita utilizada pela fiscalização foi conhecida e documentada por meio das notas fiscais eletrônicas de saída, cujos totais anuais foram discriminados no relatório fiscal. Não se trata, portanto, de arbitramento baseado em receita arbitrária ou sem lastro documental. A deficiência da escrituração impediu a apuração do lucro real, enquanto a receita bruta conhecida forneceu o parâmetro legal para o arbitramento.

Portanto, mantenho o arbitramento do lucro e rejeito o pedido de reenquadramento no lucro presumido.

3. Da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

A DRJ rejeitou o pedido porque, à época do julgamento, aplicou o entendimento então adotado pela administração tributária. O cenário jurídico, contudo, foi definido posteriormente pelo Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do RE nº 574.706/PR, Tema 69 da repercussão geral, o STF fixou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

A orientação oficial atualmente disponibilizada pela PGFN esclarece que o ICMS a ser excluído é o ICMS destacado nas notas fiscais e que os efeitos da decisão foram modulados para alcançar os fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até essa data que discutissem especificamente a matéria.

O presente procedimento administrativo foi instaurado em 2018/2019, e a impugnação foi apresentada após 15 de março de 2017. Nos documentos examinados não há prova de procedimento administrativo anterior a 15 de março de 2017 que tivesse por objeto específico a inclusão do ICMS destacado na base de cálculo do PIS e da Cofins. Não se aplica, portanto, a exceção à modulação.

A consequência é o provimento parcial do recurso para determinar a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo do PIS e da Cofins relativamente aos fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017, mediante recálculo do lançamento. A unidade competente deverá verificar, nos documentos fiscais e demonstrativos da autuação, o valor efetivamente destacado, evitando a exclusão de valores que não correspondam ao ICMS próprio destacado ou a duplicidade de abatimentos.

Para os fatos geradores anteriores a 15 de março de 2017, mantém-se a exigência tal como lançada, em razão da modulação dos efeitos do Tema 69, salvo se a contribuinte apresentar prova processualmente válida de que se enquadra na ressalva fixada pelo STF.

O recálculo deverá repercutir nas bases do PIS e da Cofins e nos respectivos juros e multas calculados sobre o principal, preservada a parcela não impugnada ou já objeto de apartação/parcelamento, conforme conferência dos sistemas de cobrança.

4. Da multa qualificada

A fiscalização aplicou multa qualificada de 150%, com fundamento no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em razão da comparação entre as receitas constantes das notas fiscais eletrônicas e os valores declarados no PGDAS-D.

Assim constou do relato fiscal de fls. 3.982:

De acordo com as Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) emitidas, o contribuinte apurou Receita da Atividade que totalizaram R\$ 9.367.558,19; R\$ 9.718.416,81 e R\$ 7.114.455,08, nos anos calendário de 2015, 2016 e 2017, respectivamente; entretanto, no mesmo período optou indevidamente pelo Simples Nacional informando no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), receitas que totalizaram R\$ 471.046,77, R\$ 309.517,70 e R\$ 392.455,98, nos anos calendários de 2015, 2016 e 2017, respectivamente, que correspondem a aproximadamente 5% dos valores reais.

Desta forma, sujeitou-se à incidência da multa qualificada sobre os créditos tributários apurados, conforme previsto no inciso I e § 1º, do artigo 44, da Lei no 9.430/90, como também ficou caracterizado, em tese, como Crime Contra a Ordem Tributária, de acordo com o que estabelece os art. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

A contribuinte sustenta que a simples omissão de receitas não permite a qualificação e pede a redução da penalidade para 15%.

A Súmula CARF nº 14 estabelece que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

No caso, contudo, a exigência não se baseia em uma única divergência ou em mera presunção desacompanhada de elementos adicionais. A fiscalização apontou, durante três anos consecutivos, diferença expressiva entre as receitas documentadas por notas fiscais eletrônicas superiores a R\$ 7 milhões em cada ano e as receitas informadas no PGDAS-D inferiores a R\$ 500 mil em cada ano. O quadro indica declaração de parcela muito reduzida da receita efetivamente documentada, de forma reiterada e com impacto direto na permanência indevida no Simples Nacional e na redução dos tributos declarados.

A circunstância de as notas fiscais e determinados registros contábeis estarem disponíveis ao Fisco não elimina, por si só, a inexatidão das informações prestadas no PGDAS-D. A existência de fontes externas de cruzamento é justamente o que permitiu identificar a divergência; não transforma em corretas as declarações de receita inferior efetivamente transmitidas pelo sujeito passivo.

O pagamento ou parcelamento posterior dos tributos não descaracteriza a infração nem afasta automaticamente a multa já constituída. Do mesmo modo, a suspensão da pretensão punitiva penal decorrente de parcelamento, quando cabível no âmbito próprio, não elimina a responsabilidade administrativa tributária nem impede o julgamento da multa de ofício.

Considero, assim, comprovado o elemento subjetivo suficiente para a qualificação da penalidade, não prosperando o pedido de afastamento integral da qualificação.

Há, contudo, questão superveniente de direito sancionatório mais benéfico. A Lei nº 14.689/2023 alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, estabelecendo multa qualificada de

100% e reservando o percentual de 150% aos casos de reincidência definida no § 1º-A do mesmo artigo.

A orientação oficial da PGFN reconhece a aplicação retroativa dos novos percentuais mais benéficos, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, aos processos ainda não definitivamente julgados. O STF, no Tema 863, também fixou que, até a edição de lei complementar federal, a multa qualificada limita-se a 100% do débito, podendo chegar a 150% somente na hipótese de reincidência legalmente caracterizada.

Os documentos examinados demonstram reiteração da conduta omissiva nos anos de 2015, 2016 e 2017, elemento relevante para a configuração do evidente intuito de fraude no lançamento original. Essa reiteração, contudo, não equivale automaticamente à reincidência específica prevista no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/1996, que exige nova ação ou omissão tipificada dentro do prazo legal contado do lançamento anterior. Não há nos autos apresentados prova de lançamento anterior apto a caracterizar essa reincidência nos termos da norma superveniente.

Por conseguinte, mantenho a qualificação da multa, mas reduzo o percentual de 150% para 100%, aplicando a legislação posterior mais benéfica. O pedido de redução para 15% não encontra amparo na legislação federal aplicável ao lançamento.

5. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso, com exceção da matéria relativa à responsabilidade solidária e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para determinar a exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais da base de cálculo do PIS e da Cofins relativamente aos fatos geradores posteriores a 15 de março de 2017, mediante recálculo do lançamento; bem como para reduzir a multa aplicada no percentual 150% para 100%, considerando a retroatividade benigna da legislação superveniente.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ