



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.722711/2017-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.087 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MAIER MANUTENÇÃO SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**NULIDADE**

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

**RECEITA BRUTA. SIMPLES NACIONAL.**

Caracteriza-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

**MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.**

No caso de lançamento de ofício, é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

**LANÇAMENTOS REFLEXOS.**

Os lançamentos de CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

**RELATÓRIO****Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário apurado pelo Simples Nacional no valor de R\$58.680,69 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530:

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 33, §§ 1º-B, 1º-C e 3º, da Lei Complementar nº 123/2006 e art.79, §§ 1º, 3º e 4º art.80, parágrafo único e art.81, da Resolução CGSN nº 94/2011, tendo em vista que foi(ram) apurada(s) a(s) infração(ões), abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

33331001 - Diferença de Base de Cálculo - Diferença de Base de Cálculo [...];

33332001 - Insuficiência de Recolhimento - Diferença de Alíquota [...]; e

33332002 - Insuficiência de Recolhimento - Segregação Incorreta de Receitas [...].

Infrações - Enquadramento Legal

33331001	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, 25, 26, inciso II e § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 57, 84, 85, inciso II, da Resolução CGSN nº 94/2011 e
----------	---

	alterações.
33332001	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 20, parágrafo único, inciso I, 21, 25, 37, § 2º, incisos I e II, 84, 85, inciso III, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.
33332002	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, §§ 1º ao 4º, e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 20, parágrafo único, inciso I, 21, 25, 37, § 2º, incisos I e II, 84, 85, inciso III, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário apurado pelo Simples Nacional no valor de R\$58.824,03 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530;

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário apurado pelo Simples Nacional no valor de R\$41.766,18 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530;

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário apurado pelo Simples Nacional no valor de R\$175.917,73 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530;

- Auto de Infração a título de Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) com a exigência do crédito tributário apurado pelo Simples Nacional no valor de R\$529.442,35 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530; e

- Auto de Infração a título Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) com a exigência total do crédito tributário apurada pelo Simples Nacional no valor de R\$37.331,56 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional pela constatação de receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530.

### **Representação Fiscal para Fins Penais**

A Representação Fiscal para Fins Penais está formalizada no processo apenso nº 10380.722706/2017-17.

### **Impugnação e Decisão de Primeira Instância**

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 SIMPLES NACIONAL.

BASE DE CÁLCULO. RENDA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE CUSTO DE MATERIAIS.

Por não haver previsão legal, na apuração da base de cálculo do valor referente a tributos recolhidos pelo sistema do Simples Nacional, não é possível deduzir custos do valor da receita bruta.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

O julgador administrativo não pode afastar a aplicação da multa prevista em lei e carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à validade da legislação tributária. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas cumprir a determinação legal.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de disposição expressa em lei, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo afastar sua aplicação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INÍCIO DA FASE LITIGIOSA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a impugnação do auto de infração, momento em que o sujeito passivo pode exercer plenamente seu direito de defesa, apresentando os pontos de discordância, os motivos de fato e de direito e as provas que considerar pertinentes. A ausência de

intimação antes da lavratura do auto de infração não configura cerceamento do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. PERÍCIA. PERÍCIA PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO PELO JULGADOR.

A perícia requerida na impugnação pode ser indeferida pelo julgador de primeira instância se ela for considerada prescindível para o deslinde da questão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

### Recurso Voluntário

Notificada em 18.05.2018 (sexta-feira), e-fls. 3428, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 18.06.2018, e-fls. 3431-3451, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II – MERITUM CAUSÆ

II. a) DO ERRO NO LANÇAMENTO FISCAL

Doutos conselheiros, os supostos débitos objetos da presente fiscalização foram lavrados tendo em vista que a empresa havia supostamente omitido receita bruta a qual serve de base de cálculo para a apuração do Simples Nacional.

Destarte, tal acusação não condiz com os fatos. Senão vejamos:

Em nosso Estado Democrático de Direito em que os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte têm a cada dia ganhado força, infelizmente, percebe-se diariamente abusos do Poder Público que violam esses postulados da ordem jurídica democrática brasileira, mas valendo-se de garantias também constitucionalmente prevista, é que a Recorrente vem postular em um devido processo legal a necessidade do presente lançamento fiscal, SER ANULADO, pelos motivos abaixo delineados.

Reza a Constituição Federal de 1988 que o contribuinte só está obrigado a cumprir alguma obrigação tributária se esta exigência estiver em lei, “art.5 (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”;

Por outro lado, o mesmo texto cidadão prevê em seu art.150, I que a lei será imprescindível para a exigência de tributo. Da análise desses dispositivos, tira-se a conclusão de que a Legalidade possui relevância para ambas as partes envolvidas

na relação jurídico-tributária. De um lado, o fisco que só pode atuar em virtude da Lei e de outro o contribuinte que só pode ser cobrado também na forma da lei.

Abaixo da Constituição Federal, tem-se o Código Tributário Nacional (CTN), diploma legal recepcionado como lei complementar mais importante nas relações entre fisco e contribuinte. O CTN, em respeito à legalidade, prevê em seu art.142 que somente as autoridades públicas serão responsáveis pelo nascimento do crédito tributário através do lançamento [...].

Diante do transcrito, percebe-se que somente mediante o lançamento é que o crédito tributário nascerá.

NO CASO EM TELA, O AGENTE FISCALIZADOR COMETEU GRAVE EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, TENDO EM VISTA QUE DESCONSIDEROU, POR COMPLETO, A DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NO SERVIÇO PRESTADO.

Assim, a fiscalização deixou de considerar que a empresa possui o notório direito de deduzir de sua base de cálculo, qual seja, do valor bruto das notas fiscais, os matérias e/ou equipamentos empregados na execução dos serviços, conforme estabelece de forma clara a Instrução Normativa nº 971/09. [...]

Desta feita, de acordo com a Instrução Normativa nº 971/09, a empresa pode deduzir de sua base de cálculo os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, cujo fornecimento esteja previsto em contrato, sem a respectiva discriminação de valores, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviço.

Com isso, observa-se que a fiscalização cometeu erro crasso ao apurar o presente tributo, tendo em vista que desconsiderou a base de cálculo declarada pela empresa, a qual já descontava parte dos valores das notas fiscais (matérias e/ou equipamentos empregados), conforme determina a legislação em vigor.

Desta feita, o fisco não demonstrou com clareza a presente autuação.

Ora, Probo Julgador, o agente Autuador deve, por obrigação, descrever de forma clara e precisa o fato que ensejou a presente autuação, bem como as circunstâncias em que foi praticado, e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais.

A validade do mencionado Auto de Infração, na qualidade inarredável de ato administrativo que é, fica adstrita aos verbetes alhures consignados. Notadamente quando os dados ali insertos servem de fundamento para arrimar suposta violação à legislação tributária estadual.

A descrição precisa do fato é essencial, pois a tipicidade é inerente à tributação. O fato é a situação existente e que autoriza o lançamento. A autuação fiscal necessita, portanto, da descrição exata dos fatos motivadores da infração supostamente cometida pela Recorrente, com as devidas nuanças para a referida comprovação do fato infracional. Sem a informação descritiva na peça, torna-se

impossível a empresa vir a proceder, na sua plenitude, a elaboração de sua defesa, até porque é princípio elementar da norma tributária que a infração apontada seja precisa na narração dos fatos e na descrição da falta supostamente cometida, com a correspondente comprovação das referidas alegações.

NO CASO EM COMENTO, O FISCAL AUTUANTE APUROU A BASE CÁLCULO DO TRIBUTO SEM LEVAR EM CONSIDERAÇÃO AS DEDUÇÕES LEGAIS, DESCONSIDERANDO A BASE DE CÁLCULO DECLARADA PELO CONTRIBUINTE.

Faz-se mister esclarecer que a dedução de material é permitida pela própria lei complementar nº 116/03, em alusão do ISSQN. [...]

No caso em exame, o Auditor fiscal nem sequer se justificou pelo fato de ter glosado todos os materiais deduzidos, fato esse que comprova a descrição lacônica da presente infração, o que enseja a notória nulidade do presente auto.

Em verdade, deveria o agente fiscal ter ofertado ao Recorrente provas mais concretas e hábeis para amparar o presente lançamento.

Deste modo, entende a empresa autuada, que faltou aos autos a demonstração da materialidade do ilícito denunciado. [...]

Assim, o agente autuante não relatou com clareza e precisão o motivo que ensejou a ação fiscal, condição indispensável para que o autuado pudesse exercer em toda plenitude as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. [...]

Portanto, não foi corretamente efetuado o lançamento fiscal, tendo em vista que a autuação foi lavrada em desconformidade com legislação de regência, à míngua de objetividade, clareza ou descrição quanto ao fato imputado.

II.b) DO CERCEAMENTO DE DEFESA – AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

Doutos Julgadores, conforme se verifica no presente auto de infração, o Fisco Federal dificultou a defesa do contribuinte haja vista que desconsiderou as deduções legais bem como a base de cálculo declarada pelo sem prestar qualquer justificativa, descrevendo de forma lacônica a presente infração.

Além disso, constituiu crédito tributário, apurando a suposta base de cálculo omitida, sem intimar o contribuinte para justificar a redução de sua base, cerceando seu direito de defesa.

O Ordenamento Jurídico pátrio assegura aos litigantes os direitos de contraditório e da ampla defesa, ambos com status Constitucional [...] Art. 5º [...] LV [...].

Tais princípios desempenham papel fundamental nº processo administrativo, apresentando inúmeros desdobramentos práticos, razão pela qual torna-se necessária uma análise dos mesmos.

O contraditório consiste no direito de o sujeito passivo manifestar-se sobre todos os fatos narrados no processo e documentos carreados aos autos. Assegura-se,

desse modo, que a parte tome conhecimento dos atos processuais praticados contra si e possa a eles reagir.

No processo administrativo, o auto de infração deve conter a origem e a natureza do crédito tributário, mencionar o dispositivo legal em que se fundamenta e a descrição completa dos fatos que ensejaram a autuação. É imprescindível que o sujeito passivo conheça as acusações que lhe são imputadas para que possa exercer seu direito de rebatê-las.

O Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa são manifestações do *due process of law*, pelo qual aos litigantes em processo administrativo ou judicial são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Tais princípios nada mais são do que a total possibilidade do contribuinte, ora Recorrente, nos moldes assegurados por lei, efetivar a defesa quando venha a ser acusado de qualquer violação à lei, seja ela penal ou administrativa. Reflete o direito de ser assistido, de contraditar uma acusação, de produzir provas, de exigir a demonstração do fato, e outros direitos. Porém, tais prerrogativas não foram concedidas à Recorrente, pois não teve o total direito de defender-se administrativamente, tendo em vista a notória deficiência da autuação fiscal. [...]

Por esse motivo o presente auto de infração é nulo, de acordo com o que prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 [...].

No caso em tela, o auto de infração deve ser declarado nulo por preterição do direito de defesa, haja vista que a descrição elaborada pelo Sr. Fiscal não se permite ao contribuinte identificar a origem do suposto crédito tributário ora exigido, impossibilitando por completo o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa, tendo em vista que não houve qualquer justificativa para a glosa das deduções dantes descritas, muito menos intimação do contribuinte para justificá-las.

Não pode ser considerada clara e precisa uma peça acusatória que não transparece com exatidão a origem do crédito ora exigido.

Não tendo o auto de infração atendido os requisitos legais, tem-se caracterizada manifesto cerceamento de defesa, o que constitui afronta direta ao insculpido no artigo 5º., LV da Magna Carta da República. O auto de infração é, portanto, nulo ab initio.

#### II.c) - DA INCLUSÃO DE MULTA COM CARÁTER CONFISCATÓRIO:

Probos Conselheiros, de acordo com o presente auto de infração, tendo em vista que o contribuinte supostamente omitiu receita bruta para a apuração do Simples Nacional, a multa prevista é aquela disposta nº art. 35 da LC 123/06 c/c art. 87 da Resolução CGSN nº 94/2011, qual seja, de 75% do valor do tributo [...].

Assim, no presente caso foi aplicada uma vultosa multa no percentual de 75%, o que caracteriza sua notória inconstitucionalidade.

Senão vejamos:

Percebe-se então, que o percentual da multa moratória referente ao presente débito constante no Auto de Infração em comento, é patentemente ilegítimo por ter caráter meramente confiscatório, conforme entendimento já pacificado em nossa jurisprudência dominante.

Prescrevem os artigos 150, inciso IV e art. 145, §1º da Constituição Federal [...].

A doutrina brasileira tem o correto entendimento de que a aplicação de multas excessivamente punitivas tem caráter confiscatório, uma vez que tributação confiscatória equivale à expropriação da riqueza sobre a qual incida. [...]

Face o exposto fica claro que se é exato que somente uma situação que reflita alguma capacidade contributiva pode ser objeto de tributação, não é menos correto que a pessoa que nela se encontre não pode, em razão disso, ser tributada num tal nível (75%) que a impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável a uma "vida digna", ou que reduza o "padrão do contribuinte" (capacidade contributiva como limite da tributação).

Nesta conformidade, observa-se que se a lei fiscal viola o direito de propriedade (lei confiscatória, desigual ou não-proporcional quanto à carga fiscal que impõe), essa lei será declarada inconstitucional a requerimento do contribuinte cujo patrimônio é agravado por ela. [...]

Demonstrada a inconstitucionalidade dos tributos confiscatórios, cabe enfatizar que não só a tributação, mas também a penalização tributária pode padecer daquele vício.

Correta é a interpretação de que a sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito e, assim, estimular o pagamento correto e pontual dos tributos, sob risco de sua oneração. E só isso.

**A MULTA FISCAL OU TRIBUTÁRIA NÃO PODE SER UTILIZADA COMO EXPEDIENTE OU TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO, COMO VERDADEIRO TRIBUTO DISFARÇADO.**

Assim, não é qualquer atraso no pagamento dos tributos que deve legitimar a previsão de multa exacerbada, na casa das centenas de percentagem. Prova disso, é que até nos casos em que ocorre sonegação de determinado tributo não se justifica (mesmo em se tratando de um crime) uma apenação que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de patrimônio desproporcional à infração cometida.

Não se pode admitir a subversão da natureza jurídica da sanção tributária convertida esta em obrigação de pagar tributo, transformando-se o acessório, a multa fiscal, em valor muitas vezes mais relevante do que o principal, o imposto ou a taxa.

Se assim não for, seguir-se-á o caráter confiscatório da multa ou penalidade tributária. [...]

Evidencia-se, assim, o caráter meramente confiscatório da penalidade estabelecida por este Fisco Federal, qual seja multa nº percentual de 75% do valor do suposto crédito tributário devido, o que enseja, pois, a NULIDADE do Auto de Infração em combate, uma vez que afigura-se igualmente em manifesta desconformidade com os princípios da "razoabilidade" e "proporcionalidade", os quais são de observância obrigatória por parte da Administração Pública.

#### II.d) – DA PEDIDO DE PERÍCIA:

Tendo em vista as notórias divergências encontradas nº Relatório Totalizador apresentado pelo Agente Fiscal, a Recorrente requer, com fulcro nos arts. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, que seja realizada Perícia Fiscal nos documentos disponibilizados à Fiscalização para fins de se comprovar a inexistência de Omissão de Receita Bruta no período de 2012 a 2014.

A presente perícia se justifica, pois deve ser apurado nº presente auto de infração quais são as deduções permitidas por meio da Instrução Normativa nº 971/09, ou seja, devem ser discriminados e deduzidos da base de cálculo da presente apuração fiscal, valores de materiais ou de equipamentos empregados na execução dos serviços prestados.

Desta feita, deve a citada perícia identificar os valores dos materiais que podem ser deduzidos da citada base de cálculo, bem como explicitar acerca da legalidade de sua dedução (quesito técnico).

Desta feita, vê-se que o acórdão proferido pela DRJ/SP não se compatibiliza com a justiça fiscal, muito menos com a legalidade, sendo que merece ser reformado de acordo com o pedido que segue.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### III – DO PEDIDO FINAL

*Ex positis*, a Recorrente requer a esse Egrégio Conselho que se digne de DAR PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, para o fim de determinar a ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA COMBATIDO, com o consequente arquivamento dos autos, ante a insubsistência da cobrança em tela.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### **Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade do ato administrativo por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

O princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, de 1988) determina que a lei define e estabelece os limites da atuação administrativa. Assim, a atuação da Administração Pública decorre da lei e os poderes que exerce o administrador público são regulamentados pelo ordenamento jurídico em vigor. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória ao ordenamento jurídico vigente, inclusive às determinações do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Nesse sentido, a autoridade administrativa constituiu os créditos tributários pelos lançamentos de ofício no presente processo, assim entendidos os procedimentos administrativos tendentes “a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Estes atos administrativos foram lavrados por servidor competente, contendo a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), com indicação expressa dos seguintes fundamentos da legislação tributária especial aplica ao Simples Nacional previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e-fls. 02-530:

33331001 - Diferença de Base de Cálculo - Diferença de Base de Cálculo [...];

33332001 - Insuficiência de Recolhimento - Diferença de Alíquota [...]; e

33332002 - Insuficiência de Recolhimento - Segregação Incorreta de Receitas [...].

Infrações - Enquadramento Legal

33331001	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, 25, 26, inciso II e § 2º, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 57, 84, 85, inciso II, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.
33332001	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 20, parágrafo único, inciso I, 21, 25, 37, § 2º, incisos I e II, 84, 85, inciso III, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.
33332002	Arts. 3º, § 1º, 13, 18, §§ 1º ao 4º, e 25, da Lei Complementar nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 20, parágrafo único, inciso I, 21, 25, 37, § 2º, incisos I e II, 84, 85, inciso III, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade,

motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pelas partes, quando já tenha encontrado, sobre a matéria, motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Cerceamento do direito de defesa durante o procedimento fiscal

Não se dúvida de que, nos processos administrativos fiscais de determinação e exigência do crédito tributário, deve-se garantir ao sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

No entanto, antes de ser alcançada a relação processual administrativo-tributária, tem-se o procedimento fiscal, de cunho inquisitório. Nesse momento, não se tem ainda formada a relação jurídica processual e o sujeito passivo não atua como parte, o que somente vem a ocorrer com o ato de lançamento de tributos e/ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação.

Ou seja, a fase que antecede o lançamento tributário, denominada “procedimental”, envolve uma série de atividades executadas pelo Fisco com o intuito de verificar o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do

contribuinte. Por se tratar de uma fase investigativa, não há necessidade de se estabelecer o contraditório nessa etapa.

Já a “fase processual”, que se inicia em momento posterior à formalização do lançamento do crédito tributário, mediante a resistência do sujeito passivo à pretensão do Fisco, deve, sim, obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Sobre esta questão, assim leciona James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, pp. 222-223):

“O procedimento administrativo fiscalizador interessa apenas ao Fisco e tem finalidade instrutória, estando fora da possibilidade, ao menos enquanto mera fiscalização, dos questionamentos processuais do contribuinte. É justamente a presença, ou não, de uma pretensão deduzida ante ao contribuinte, o que separa o procedimento, atinente exclusivamente ao interesse do Estado, do processo, que vincula além do Estado, o contribuinte. Só quando houver vinculação do contribuinte se fará lícito aludir a processo, antes não. Corroborando tal assertiva, basta se atinar para que nem todo procedimento fiscalizatório irá conduzir necessariamente a uma exação, havendo clara separação entre os dois momentos.”

Essa exegese encontra coerência com o disposto no artigo 14 do Decreto nº 70.235/72, que preceitua: “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

Nesse sentido, citam-se decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

“CONTRADITÓRIO DURANTE A AÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. O contraditório e a ampla defesa podem ser exercidos após a ciência da autuação, mas não antes dela. A fase investigativa é de cunho inquisitorial.” (CARF, acórdão 1802-002.542, sessão de 24/03/2015) NÃO PARTICIPAÇÃO DO INVESTIGADO NA FASE INQUISITORIAL.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO. O lançamento é ato no qual a Fazenda Nacional deduz sua pretensão acerca do crédito tributário, apurado em procedimento de ofício cujo aperfeiçoamento ocorre com a ciência do sujeito passivo, quando, então, finda-se a fase inquisitorial. A apresentação de impugnação pelo contribuinte autuado, por sua vez, inaugura a fase imediatamente posterior, denominada litigiosa, quanto então é disponibilizado o pleno exercício de defesa. Portanto, a não participação do investigado na referida fase inquisitorial não contraria o princípio constitucional do contraditório e ampla defesa. (CARF, acórdão 3202-001.475, sessão de 24/02/2015)

Portanto, não cabe falar de preterição do direito de defesa durante a fase do procedimento fiscal.

A impugnante teve ciência da autuação, bem como acesso aos documentos que a fundamentam. A ciência foi dada de forma pessoal, pela própria representante legal da impugnante (fls. 587). Nesse momento, instaurou-se a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, que tem na impugnação o momento adequado para que o autuado possa exercer seu direito de defesa.

Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Quando é apresentada a impugnação perante a Receita Federal, ela é então apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada. A autuada, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, não se verificando, pois, qualquer ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Portanto, não se encontra o presente caso em situação que suscite a anulação do lançamento, conforme pedido pela impugnante.

Assim sendo, o Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Logo, não cabe razão a Recorrente.

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios

instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Consta no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

#### Pedido de perícia

A impugnante alega a necessidade de realização de perícia para que sejam apuradas quais são as deduções permitidas por meio da Instrução Normativa nº 971/09 na determinação da base de cálculo, bem como para que sejam identificados os valores dos materiais que podem ser deduzidos da citada base de cálculo, bem como explicitar acerca da legalidade de sua dedução (quesito técnico).

Em relação a diligências e perícias, o art. 16 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

“Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do artigo 16. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)” Como se observa no dispositivo acima reproduzido, caso a impugnante entenda serem necessárias diligências ou perícias, deve justificá-las, formulando os quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito.

Cabe observar, entretanto, que o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a autoridade julgadora pode determinar a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou

impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

No presente caso, como já foi mencionado acima, apesar de ter sido o pedido de perícia formulado de acordo com a previsão do Decreto nº 70.235/72, tal perícia pode ser considerada prescindível, uma vez que a determinação da base de cálculo do recolhimento de tributos pelo Simples Nacional, por determinação legal, não permite a dedução de materiais, sendo aplicada a alíquota correspondente diretamente na receita bruta.

Portanto, não deve ser acolhido o pedido de perícia.

Assim sendo, o Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. Logo, não cabe razão à Recorrente.

### **Lançamento de Ofício**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória é aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte. Elevado à condição de princípio constitucional da atividade econômica orienta os entes federados visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias (art. 170 e art. 179 da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB).

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, que é gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN). A pessoa jurídica que preenche as condições legais realiza a opção irretratável para todo o ano-calendário por meio eletrônico no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia. Na hipótese do início de atividade a opção é exercida nos termos legais. A optante deve efetivar o pagamento do valor devido determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas sobre a base de cálculo, ou seja, receita bruta auferida no mês,

bem como apresentar a RFB anualmente declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais com natureza de confissão de dívida.

Predomina em nosso sistema jurídico o princípio da especialidade, segundo o qual, diante do conflito aparente entre normas a regra especial deve prevalecer sobre a geral. O conflito entre a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, se trata de antinomia aparente, pois o mecanismo de solução decorre do critério de especialidade das normas previstos no § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). Como regra geral de hermenêutica se afasta a aplicação da norma genérica em razão da existência de norma especial, pois se presume maior precisão do legislador na elaboração da norma especial com o tratamento específico da matéria. Cumpre destacar a prevalência de regra especial sobre as normas gerais, em contrário, não representa qualquer afronta o ordenamento jurídico. Portanto, a regra específica prevista na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, tem natureza de lei especial prevalece sobre as regras gerais constantes na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fazer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, determina:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. [...]

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

Nesse sentido deve prevalecer o critério legal previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, de que se caracteriza receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas

operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

No presente caso restou constatada a receita bruta não declarada averiguada a partir do cotejo entre os valores da receita bruta declarada e das notas fiscais, referente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, e-fls. 02-530, o que evidencia a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. O ato infracional está comprovado pela administração tributária de forma detalhada e efetiva. O conjunto dos elementos trazidos aos autos produz prova indiciária convergente que confirma o ilícito tributário.

Consta no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Mérito

### Deduções das despesas relacionadas à prestação de serviços

Inicialmente, a impugnante ataca o auto de infração com relação à apuração da base de cálculo. A seu ver, a Fiscalização teria cometido erro ao desconsiderar por completo a dedução dos materiais empregados no serviço prestado.

Não assiste razão à impugnante. O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007. Em tal regime, as empresas optantes realizam um único recolhimento de tributos, que abrange o IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS.

Ainda de acordo com o referido ato legal, a regra geral de cálculo do recolhimento devido está expressa no art. 18 (a redação abaixo era a vigente à época dos fatos geradores):

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

O Anexo I da Lei Complementar, na vigência de 01/01/2012 a 31/12/2017, informa as alíquotas para cálculo do Simples, para cada faixa de receita bruta.

Por sua vez, o parágrafo 1º do art. 3º da mesma lei informa o conceito adotado de receita bruta:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito § 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. [...]

Como se vê, a base de cálculo do recolhimento do Simples Nacional não contempla a dedução de despesas, sendo utilizado apenas o valor do produto da venda de bens e serviços.

Já a Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009, cujo descumprimento foi alegado pela impugnante, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Tais normas não se aplicam ao caso, pois uma vez que a contribuinte optou pelo regime de tributação do Simples Nacional, deve observar as regras específicas àquela disciplina.

Nesse aspecto, portanto, não cabe reparo ao auto de infração.

Falta de clareza e precisão na descrição dos fatos

A contribuinte alega a falta de clareza da descrição dos fatos no auto de infração, a ausência de justificativa da glosa na dedução dos materiais e “provas mais concretas e hábeis” para demonstrar os fatos citados.

A reclamação da contribuinte, nesse ponto, também não procede.

A Fiscalização apresentou, como anexo ao Auto de Infração, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 488 a 530). Nele, apresenta com clareza quais foram os batimentos realizados, das notas fiscais de prestação de serviços contra as informações declaradas pela contribuinte em DASIN e utilizadas para a apuração da base de cálculo do Simples Nacional utilizada para o cálculo do recolhimento efetuado.

As tabelas contendo a tabulação e a totalização dos dados obtidos das notas fiscais são anexadas ao Termo de Verificação Fiscal (que por sua vez é anexo do Auto de Infração). Portanto, a forma como foi realizado o cálculo da receita bruta omitida está perfeitamente expressa na autuação.

Com relação à justificativa da autuação, além da descrição do TVF em que o Fiscal reproduz o §1º do art. 3º da LC 123/2006, também no texto principal do auto de infração é apresentado o enquadramento legal (já reproduzido no relatório acima). Portanto, está justificada a autuação.

Com relação à não apresentação de provas, fica claro nos autos do processo que a Fiscalização realizou a auditoria e efetuou o lançamento de ofício com base em documentos fornecidos pela própria contribuinte: Declaração elaborada pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (fls. 3172 a 3294, e Notas Fiscais (fls. 588 a 2133). Não tendo a impugnante se manifestado especificamente quanto a tais documentos, deve-se considerar que seu valor probatório não foi atacado e, portanto, devem ser consideradas como provas hábeis para embasar o lançamento.

Assim sendo, o Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. Logo, não cabe razão à Recorrente.

#### **Multa de Ofício Proporcional**

A Recorrente apresenta alegações em face da exigência da multa de ofício proporcional.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária é uma penalidade procedente da lei em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, determina:

Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

Trata-se de responsabilidade do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional).

No lançamento de ofício está afastada a aplicação da multa de mora que pressupõe o pagamento espontâneo e fora do prazo legal do tributo antes do início de qualquer

procedimento fiscal em relação à matéria e ao período tratado nos autos (art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

No presente caso houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito de modo que está correta a aplicação da multa de ofício proporcional no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) com fundamento do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Consta no Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

#### Caráter confiscatório da multa de ofício

Os acréscimos para os valores devidos, multa e juros de mora, como bem observa a própria impugnante, são calculados de acordo com a previsão do art. 35 da Lei Complementar 123/2006:

Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.

Por sua vez, o art. 44 na Lei 9.430, de 1996, estabelece a multa aplicável no caso de lançamento de ofício de imposto de renda:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) [...].

Por faltar competência específica a este órgão julgador, não merece ser acolhido o pedido de anulação do lançamento por suposta inconstitucionalidade da multa de ofício, sob a alegação de que a aplicação da mesma no percentual de 75% sobre os valores respectivos do valor a ser recolhido seria confiscatória por ferir princípio constitucional insculpido nos artigos 150, inciso IV, e 145 da Constituição Federal de 1988.

Na esfera administrativa, não há que se analisar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis como arguido pela impugnante. Não cabe, no caso, qualquer discussão quanto à validade da lei aplicável à presente lide, em razão de que não se pode negar sua eficácia. Ademais, presume-se que o legislador ao se pronunciar sobre a referida matéria observou o supracitado princípio.

Frise-se que a autoridade administrativa não tem competência legal para decidir sobre inconstitucionalidade de normas legais, matéria reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da inconstitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse Poder. O órgão administrativo não é o foro apropriado para discussões dessa natureza. Os mecanismos de controle da constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal, passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, que detém, com exclusividade, essa prerrogativa.

Com efeito, falece competência a este colegiado quanto à apreciação do efeito confiscatório da multa de 75% sobre os valores respectivos de impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional. A vedação do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, no tocante ao confisco, dirige-se ao legislador e visa impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos que ameacem a propriedade ou a renda tributada, por exemplo, mediante a aplicação de alíquotas muito elevadas. Assim, a observância do princípio da capacidade contributiva relaciona-se com o momento da instituição do tributo, quando da elaboração da norma definidora da hipótese legal de incidência, base de cálculo e alíquota aplicável.

Uma vez vencida a etapa da criação da norma, não configura confisco a aplicação da lei tributária, ainda que, circunstancialmente, o montante da exigência revele-se elevado.

É improfícuo, portanto, suscitar tal alegação na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único, do CTN), desrespeitar a norma tributária.

Sendo assim, verifica-se que a aplicação da multa de ofício (75%) reveste-se de legitimidade, visto que o ato administrativo obedece à vontade expressa na lei, cujo procedimento é obrigatório e vincula-se estritamente aos ditames da norma legal. Ignorar o disposto no artigo 35 da LC 123/06 e no art. 44, incisos I e II, "b, e § 1º da Lei nº 9.430/1996, como pugna a autuada, sob o pretexto de desrespeito a princípio constitucional, representaria grave omissão funcional, esta sim, contrária aos princípios dispostos no "caput" do art. 37, da Carta Magna.

#### Incidência da taxa SELIC sobre juros de mora

No que tange aos argumentos da impugnante de que a taxa SELIC seria inaplicável no presente lançamento, cabe observar que a sua utilização está expressamente prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, abaixo reproduzido, não cabendo à instância julgadora administrativa apreciar a validade dessa norma, visto que isso implicaria apreciar sua constitucionalidade, matéria afeta ao Poder Judiciário.

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2,

da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.” (g.n.).

A utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros moratórios é matéria pacífica no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tendo sido publicada a Súmula CARF nº 4, in verbis:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.” A questão também já está pacificada no Superior Tribunal de Justiça - STJ, tendo a Primeira Seção do E. Tribunal julgado em 25/11/2009 o Resp 1.073.846/SP, relatado pelo Ministro Luiz Fux e submetido ao Colegiado segundo o rito reservado aos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C), ocasião em que se decidiu que:

“A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.” Também o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF, ao julgar em 18/05/2011, o RE nº 582.461, com a repercussão geral reconhecida, entendeu pela legitimidade da aplicação da taxa Selic para atualização de débitos tributários:

“2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade.

Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade.

Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel.

Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.”

Portanto, deve ser mantida a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Assim sendo, o Acórdão da 10ª Turma da DRJ/SPO/SP nº 16-81.816, de 21.03.2018, e-fls. 3367-3378, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária. Logo, não cabe razão à Recorrente.

### **Responsabilidade por Infrações**

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Trata-se de responsabilidade do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravamento em Recurso Especial nº 2554882/SP).

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Lançamentos Reflexos**

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de

causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

**Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada a e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva