



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.721557/2015-11
ACÓRDÃO	1002-003.851 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA NAZARE SERVICOS EDUCACIONAIS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. IMPUGNAÇÃO. LANÇAMENTO. NECESSIDADE DE SE AGUARDAR DECISÃO DEFINITIVA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples/Simples Nacional não impede, nem torna nulo, o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada em face da conduta deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada, mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, declarando valores zerados ou flagrantemente inferiores à real receita auferida, configurando-se a intenção dolosa de retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência dos fatos geradores ocorridos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

BASE DE CÁLCULO DO PIS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo do PIS, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023. Votaram pelas conclusões as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Andrea Viana Arrais Egypto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino e Andrea Viana Arrais Egypto.

RELATÓRIO

Inicialmente é importante frisar que a Autoridade Fiscal dividiu o lançamento em dois processos (após a exclusão do contribuinte do SIMPLES NACIONAL):

- a) Processo 10665.721556/2015-68, que se refere somente sobre a parte declarada em DASN (2010 e 2011) e PGDAS-D (2012).
- b) Processo 10665.721557/2015-11 (processo atual), que se refere às receitas omitidas.

Por outro lado, a DRJ/BHE realizou o julgamento em conjunto, no mesmo Acórdão, de três processos:

- a) Processo 10665.720733/2015-99, que se refere a exclusão do SIMPLES NACIONAL.
- b) Processo 10665.721556/2015-68.
- c) Processo 10665.721557/2015-11 (processo atual).

A partir destas informações, se adota parcialmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (DRJ/BHE), por bem representar até aquele momento processual. O relatório da DRJ/BHE será aqui adotado somente na parte que versa sobre o processo atual:

Trata o presente processo de ação fiscal iniciada em 31/03/2015 (fls. 287/288) visando auditoria de SIMPLES NACIONAL relativa aos anos calendário 2010, 2011 e 2012, tendo como motivação a incompatibilidade entre a movimentação financeira e a receita declarada naqueles períodos de apuração.

O contribuinte foi intimado a apresentar dentre outros documentos, Livros Caixa, Diário e Razão, Notas Fiscais e extratos bancários, não apresentando somente o Diário e Razão.

A partir do exame do Livro Caixa e demais documentos apresentados pelo contribuinte, foram constatadas duas infrações que ensejaram a exclusão do Simples Nacional: **não escrituração da movimentação bancária no Livro Caixa e constatação que durante o ano-calendário o valor das despesas superou em 20% o valor de ingressos de recursos no mesmo período.**

Com fundamento nas infrações acima apontadas, foi promovida representação fiscal para Exclusão do contribuinte do Simples Nacional, porquanto incorridas as hipóteses de exclusão daquele regime diferenciado. A exclusão foi levada a termo no processo administrativo nº **10665.720733/2015-99**, com efeitos **a partir de 01/05/2010**, conforme Ato Declaratório Executivo – ADE DRF/DIV nº 14 de 07/05/2015 (fl. 251 daquele Processo administrativo Tributário - PAT), e cientificado ao contribuinte em 20/05/2015 (fl.252 daquele PAT).

Após exclusão, o contribuinte foi Intimado e reintimado, conforme termos cientificados em 20/05/2015 e 10/06/2015 (fls.290/293), a apresentar os Livros Contábeis para apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real, não os apresentando sob a alegação de que não estava obrigado a escriturar os Livros por ter apresentado inconformidade contra a Exclusão do Simples Nacional (fls. 283/284).

Nestes mesmos Termos de Intimação foram encaminhadas planilhas ao contribuinte com a relação de depósitos efetuados em conta bancária cuja origem deveria ser justificada com documentação hábil e idônea; intimado também o contribuinte a justificar as razões para os saldos credores identificados no Livro Caixa pela autoridade fiscal.

Em resposta àqueles Termos de Intimação (fls.290/293), informa que os depósitos na conta bancária da empresa são efetuados em parte por ela própria, e em parte pelos alunos no pagamento de serviços ou material escolar, estando de posse de quem os efetuou; reconhece também que as razões para o saldo credor identificado no Livro Caixa decorre de receitas não escrituradas, porém teriam sido oferecidas a tributação, o que não foi confirmado pela fiscalização, considerando que as receitas declaradas eram coincidentes com as receitas já escrituradas.

Reintimado em 02/07/2015 (fl.294) e 06/08/2015 (fl.295), o contribuinte não apresentou os comprovantes de depósito efetuados pela própria empresa, alegando que os mesmos foram destruídos, não comprovando a origem dos depósitos efetuados em conta bancária. Os comprovantes de mensalidades pagas efetuados pelos alunos também não foram apresentados, sendo entregue apenas uma planilha com relação dos alunos e valor das mensalidades que conferem com a sua receita declarada.

Diante do exposto, as infrações apuradas pela auditoria fiscal que ensejaram os lançamentos tributários foram **Inclusão em hipótese legal de tributação com base no Lucro Arbitrado e Omissão de Receita por Presunção legal**. Tais infrações foram consideradas tanto em relação às receitas já declaradas inicialmente em DASN (2010 e 2011) e PGDAS-D (2012) quanto às receitas omitidas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorridas entre junho de 2010 e dezembro de 2012.

Por autorização legal, o total dos valores depositados na conta da empresa, em decorrência da não comprovação de sua origem, foram considerados como sua receita bruta, sendo deduzida a receita declarada para apuração da receita omitida pelo contribuinte, conforme demonstrado no item 07 do TVF, às folhas 97/98.

A ação fiscal culminou com o Lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, períodos de apuração 06/2010 a 12/2012, tendo como base de cálculo as Receitas Omitidas, constituídos no presente processo de nº 10665.721557/2015-11, nos montantes consolidados abaixo, com multa de ofício agravada de 150% e encargos legais:

	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Valor do Crédito Tributário
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ	R\$ 168.171,42	R\$ 60.439,38	R\$ 252.257,16	R\$ 480.867,96
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 69.051,43	R\$ 25.056,66	R\$ 103.577,16	R\$ 197.685,25
Contribuição para o PIS/PASEP	R\$ 15.584,53	R\$ 5.762,79	R\$ 23.376,86	R\$ 44.724,18
Contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS	R\$ 71.928,57	R\$ 26.597,44	R\$ 107.892,92	R\$ 206.418,93
				R\$ 929.696,32

(...)

Foram também lavrados Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos mesmos períodos de apuração, porém tendo como base de cálculo as Receitas declaradas, constituídos no processo administrativo fiscal de nº 10665.721556/2015-68 (...) Neste lançamento foram considerados os pagamentos efetuados pelo contribuinte na condição de optante pelo Simples Nacional em seus respectivos percentuais de distribuição por tributos:

(...)

Os lançamentos consubstanciados nos dois processos administrativos, oriundos do mesmo procedimento fiscal, foram cientificados ao contribuinte **em 24/09/2015**, conforme Termo de ciência e encerramento do procedimento fiscal acostado às folhas **296/297**.

A descrição analítica de toda a matéria de fato e de direito que ensejou os lançamentos fiscais está consubstanciada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), acostado aos respectivos processos.

O sócio administrador no período das infrações, Heliton Lucas Ramos, CPF 973.174.976-49, foi imputado como **Responsável Tributário solidário**, conforme previsto no art. 135 da Lei 5.172/66 (CTN), e cientificado do lançamento sobre receitas omitidas **em 01/10/2015** por via postal, conforme AR à folha 301. O

devedor solidário **não apresentou impugnação** contra o lançamento, tendo sido lavrado Termo de Revelia acostado à folha 357 deste processo principal.

(...)

Em 26/10/2015, o contribuinte apresenta Impugnação tempestiva dirigida aos dois processos administrativos fiscais (fls. 304/331) onde combate os Autos de Infração lavrados, resumidamente, com os seguintes argumentos:

1. Inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS;
2. Multa lavrada com efeito de confisco;
3. Inexistência de dolo a justificar o agravamento da multa de ofício, solicitando sua alteração para 75%;
4. Inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da pena;
5. A exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade, o que importaria o cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em Julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada;
6. Não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

A DRJ/BHE exarou o Acórdão 02-67.796 - 10ª Turma da DRJ/BHE em 11/04/2016 (e-fls. 381 a 397), julgando improcedente a impugnação. Esta é a parte da ementa que envolve o atual processo:

Assunto: Normas Gerais de Direito

Anos-calendário: 2010, 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE

As arguições de inconstitucionalidade que visam afastar a aplicação de lei inserta no ordenamento jurídico, não são oponíveis na esfera administrativa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Anos-calendário: 2010, 2011, 2012

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. INCONFORMIDADE. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS DECORRENTES.

A Manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do Simples Nacional, a despeito de produzir efeito suspensivo, não obsta o lançamento dos tributos dele decorrentes, por consistir em aplicação literal de lei reguladora, por proteção a decadência futura e por refletir obediência a princípios da administração pública.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando restar comprovado nos autos que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Assunto: Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

Assunto: Contribuição para financiamento da Seguridade Social -COFINS

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da COFINS o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento do PIS o decidido para o lançamento do IRPJ, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

O contribuinte foi cientificado do julgado acima em 20/04/2016 (e-fls. 416). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 419 a 450) em 23/05/2016. O recurso versa sobre os três processos que foram julgados pela instância *a quo* conjuntamente (1066.5720733/2015-99, 10665.721557/2015-11 - o atual processo - e 10665.721556/2015-68). Sobre este processo, o recorrente traz os seguintes argumentos:

- a) Que na esfera administrativa devem ser apreciados todos os argumentos trazidos em recurso, inclusive aqueles relativos a inconstitucionalidade de normas;
- b) Que a multa lavrada tem efeito de confisco;
- c) Que inexistente dolo que justifique o agravamento da multa de ofício, solicitando sua alteração para 75%;
- d) Que há inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS;
- e) Que há inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da pena;
- f) Que a exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade da Exclusão do SIMPLES

NACIONAL, o que importaria no cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em Julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada;

- g) Que não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

A ciência do Acórdão 02-67.796 - 10ª Turma da DRJ/BHE se deu em 20/04/2016 (e-fls. 416), sendo o recurso voluntário apresentado em 23/05/2016 (fl. 419). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar

O contribuinte traz no seu recurso questionamento quanto à multa aplicada pela suposta violação ao princípio da vedação ao confisco.

No que se refere à alegada violação de princípio constitucional do não-confisco, reforça-se que não compete às instâncias julgadoras administrativas apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de outras leis. Desta sorte, não cabe no âmbito deste contencioso a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada, também por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Desta forma, não se acolhe a preliminar que versa sobre a inconstitucionalidade de lei tributária que estabelece multas que feririam o princípio da vedação ao confisco.

Mérito

EXCLUSÃO DO ISS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE PIS/COFINS

O contribuinte argui a exclusão da base de cálculo de PIS/COFINS dos valores referentes ao ISS, fazendo similaridade com a exclusão do ICMS da mesma base de cálculo reconhecida pelo STF.

Conforme determinam o caput do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), que instituíram a cobrança não-cumulativa, ambas as contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (redação do art. 1º antes da alteração promovida pela Lei nº 12.937/2014). Tais leis preveem, no §3º, do art. 1º, casos em que algumas receitas deixam de integrar a base de cálculo das contribuições, sem que o ISS apareça como uma dessas hipóteses.

Portanto, a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições depende de expressa previsão legal, a qual não existe, razão pela qual o imposto apurado não pode ser deduzido. Sendo o faturamento do contribuinte a prestação de serviços e o ISS imposto calculado “por dentro”, ele obviamente compõe o preço e, consequentemente, o faturamento.

Ressalte-se que, no julgamento do mérito da Repercussão Geral RE 574.706/PR, o STF fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Entretanto, o referido julgado não se aplica ao ISS. Não há como estender a interpretação do julgamento para além de seu objeto. Este Conselho está vinculado à legalidade estrita (art. 150, I, CF).

Há debate similar na Suprema Corte brasileira sobre o ISS (Tema 118 - Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS). Contudo, até este momento este tema não foi julgado, não podendo qualquer tese ser acolhida por decisão judicial pendente.

Nesta mesma linha, recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscal deste Conselho assim se pronunciou:

ACÓRDÃO 9303-015.350 – CSRF/3ª TURMA

SESSÃO DE 12 de junho de 2024

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada.

Desta sorte, não se acolhe a arguição do contribuinte de exclusão do ISS da base de cálculo de PIS/COFINS lançados.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO PARA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Em relação ao mérito do pleito, o contribuinte argui que inexiste dolo que justifique o agravamento (sic) da multa de ofício, solicitando sua alteração para 75%.

Inicialmente se esclarece que não houve agravamento da multa de ofício, mas sim a sua qualificação.

A Autoridade Fiscal assim se expressou para justificar a qualificação da multa referida:

14. Pela omissão de sua movimentação bancária do Livro Caixa apresentado, pelo reconhecimento, conforme justificativas aos Termos de Intimação, de que houve receitas não declaradas, de que os depósitos referem-se a pagamentos de mensalidades, por ter declarado através de DASN de 2010 e 2011 e PGDAS-D de 2012, receitas muito inferiores aos depósitos bancários e às suas despesas mensais, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, pois as condutas do contribuinte se enquadram na tipificação da figura jurídica da sonegação disposta no artigo 71 e incisos da Lei nº 4.502/1964:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância material;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

15. Concluímos, portanto, que os atos acima relatados caracterizam conduta de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária, o que em tese, caracteriza o crime de sonegação descrito no artigo 71 da Lei nº 4.505/1964.

No caso concreto, o lançamento realizado foi com multa qualificada de 150%, com base no art. 44, inciso I, combinado com o § 1º do mesmo artigo vigente à época, da Lei nº 9.430/96:

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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

A Autoridade Fiscal enquadrou o caso concreto no art. 71 da Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em seus argumentos, o recorrente aduz que as infrações foram decorrentes apenas de “apuração errônea do valor a pagar”. Ou seja, um mero erro de apuração.

Ao mesmo tempo, a Súmula 25 do CARF assim prevê:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ou seja, lançamento por presunção legal de omissão de receita (que é o caso) não autoriza por si só a qualificação da multa. Precisa a Autoridade Fiscal provar o dolo (omissivo ou comissivo) do sujeito passivo para impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Neste sentido, se entende que os três pontos elencados pela Autoridade Fiscal para justificar a qualificação da multa demonstram o dolo do contribuinte em sonegar, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64:

- a) Intimado através do Termo de Intimação Fiscal 02 a apresentar documentos referentes aos depósitos ocorridos em sua conta corrente (e-fl. 292), o

contribuinte informa que ao menos parte deles é referente a serviços prestados pela empresa (e-fls. 283 a 284), reconhecendo que há efetiva omissão de receitas entre os valores lançados através de presunção legal. *In verbis*, eis a resposta do contribuinte:

II- Quanto ao item 1- "c", a intimada tem a dizer que, salvo os depósitos efetivados pela própria empresa, os demais depósitos são feitos pelos alunos e/ou seus pais, no pagamento de serviços e/ou reposição de valores relativos a materiais e/ou livros adquiridos em nome do aluno. Neste caso, os comprovantes dos depósitos ficam com aqueles que efetuam os respectivos depósitos. Com isto, justifica-se a razão por que não tem como atender aos termos desta intimação.

- b) Há uma discrepância relevante entre os valores movimentados em conta corrente pela empresa não justificados e a os valores declarados à Receita Federal, como se vê no quadro do Relatório Fiscal (e-fls. 97 e 98) e como explicita o Acórdão de piso:

Atestou-se no procedimento fiscal que o valor declarado nas DASN / PGDAS-D, nos períodos de junho de 2010 a dezembro de 2012, monta em R\$ 1.004.349,00, enquanto a movimentação bancária a créditos de origem não comprovada, totaliza R\$ 3.401.968,03. Noutras palavras, o contribuinte declarou apenas 29,52% de toda a sua movimentação financeira (créditos) nos anos calendário auditados. Tendo a oportunidade de desqualificar os valores depositados como receita tributável não o fez, corroborando a constatação de infração tributária.

- c) A reiteração do comportamento sonegador do contribuinte por três anos consecutivos (2010 a 2012) torna pouco crível seu argumento que se trata de mero erro de apuração do tributo.

Neste sentido, coleciona-se parte do Voto Vencedor do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no recente Acórdão nº 9101-006.593 da 1ª. Turma da Câmara de Recursos Fiscal deste CARF, de 10/05/2023:

Entendo que a situação descrita no Tfv pela autoridade fiscal é suficiente para caracterizar a intenção dolosa de omitir receitas da atividade ao Fisco, **dada à conduta firme e reiterada de prestar declarações com valores de receitas zeradas ou em valores flagrantemente desproporcionais à real receita auferida, o que não pode ser atribuído a mero erro fortuito.**

Não se trata aqui de mera declaração inexata. **Ora, declaração inexata se caracteriza mediante a constatação de um erro eventual ou aleatório, compatível com a falibilidade da natureza humana. Não diante de um quadro sistemático e persistente de omissão de receitas sabidamente auferidas.**

Salvo a comprovação do cometimento de erros por parte do contribuinte, a reiteração de conduta no sentido de ocultar parte significativa de suas receitas, pode e deve justificar a qualificação da multa de ofício, **pois não é crível o cometimento do mesmo erro por períodos sucessivos, sempre em desfavor do**

Fisco, sem que haja qualquer iniciativa por parte do contribuinte no sentido de corrigi-los.

Tais receitas foram omitidas da base de cálculo mensal dos tributos devidos pelo Simples Federal e, depois, pelo Simples Nacional, ao longo e três anos-calendários consecutivos, conforme demonstrado pela autoridade fiscal:

(...)

É evidente o intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador sobre tais receitas.

Mesmo que não se caracterize uma conduta fraudulenta, é certo que há no presente caso uma ação dolosa e consciente de omitir receitas ao Fisco, configurando-se a figura da sonegação.

Note-se que o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, define expressamente como sonegação “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (...)”, o que se diferencia da conduta fraudulenta, prevista no art. 72 da mesma lei, que aí sim exige comprovação de ação ou omissão dolosa, visando a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, visando a reduzir ou suprimir o tributo devido.

A reiteração da conduta, no presente caso, constitui-se em indício seguro da intenção dolosa da contribuinte de ocultar a ocorrência dos fatos geradores ao Fisco.

Esta foi a Emenda do Acórdão acima referido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada em face da conduta deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, declarando valores zerados ou flagrantemente inferiores à real receita auferida, configurando-se a intenção dolosa de retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência dos fatos geradores ocorridos.

Desta sorte, se entende procedente, no caso concreto, a aplicação da multa qualificada.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

INEXISTÊNCIA DE RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA COMINAÇÃO DA MULTA

O recorrente também alega a inexistência de razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa de ofício. Como argumento, o contribuinte aduz o Projeto de Lei Complementar nº 351/13, que estaria tramitando na Câmara de Deputados à época do recurso, o qual limitaria as multas às micro e pequenas empresas a 2%.

Ora, Projeto de Lei não é Lei aplicável. Enquanto estiver em tramitação, ele não existe para o mundo jurídico. Consulta realizada no sítio da Câmara de Deputados¹ evidencia que o Projeto de Lei Complementar nº 351/13 ainda tramita naquela casa legislativa. Logo, não cabe aventá-la para redução de multa de ofício aplicada.

Como já explicitado anteriormente, a legislação é clara quanto à aplicação da multa de ofício qualificada de 100% no caso em tela. Então, não há como, com mera aplicação de

¹ Sítio <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=600622> consultado em 08/01/2025

princípios (razoabilidade e proporcionalidade), este colegiado afastar aplicação de legislação plenamente válida.

Aliás, o próprio Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, no seu art. 98, veda afastar a aplicação de lei:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Desta sorte, não se vislumbra como acolher a alegação do recorrente.

CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO POIS A EXCLUSÃO DO SIMPLES AINDA NÃO ERA DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA

O recorrente argui, ainda, que a exclusão do Simples Nacional estaria suspensa em decorrência da apresentação da Manifestação de Inconformidade da Exclusão do SIMPLES NACIONAL, o que importaria no cancelamento do Auto de Infração até o trânsito em julgado da Manifestação de Inconformidade oportunamente impetrada.

Pois bem. O processo em que se analisa a EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL do recorrente é o 10665.720733/2015-99. Ele foi julgado nesta mesma Turma do CARF, onde a exclusão foi mantida por este colegiado.

Independente deste resultado, não há que se confundir os efeitos dos recursos contra o ato de exclusão do SIMPLES NACIONAL com a constituição dos créditos tributários relativos aos períodos posteriores à referida exclusão. A exclusão da Recorrente do SIMPLES NACIONAL somente se tornará definitiva ao término do processo administrativo que negar provimento aos seus recursos cabíveis. Tal fato, contudo, não implicará na impossibilidade de a autoridade tributária, inclusive para prevenir a decadência, constituir os créditos tributários relativos aos períodos posteriores à exclusão.

Tal fato se encontra consolidado na Súmula CARF nº 77, a qual, embora relacionada com o Regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, permite estender a sua conclusão ao Simples Nacional por similaridade:

SÚMULA CARF nº 77

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Inexiste, portanto, qualquer vício, quanto a tal ponto, no lançamento de ofício realizado.

LIVRO CAIXA – AUSÊNCIA DE ASSINATURA

Por fim, alega o recorrente que não houve ausência de entrega do Livro Caixa, tampouco seria relevante a ausência de assinatura do sócio administrador, considerando estar assinado pelo contador, responsável técnico pela escrituração fiscal e societária.

Da leitura do Relatório Fiscal (e-fls. 91 a 94), não se percebe nenhuma alegação, ou até mesmo menção, da Autoridade Fiscal sobre a não entrega de Livro Caixa ou a desqualificação deste em função de ausência de assinatura do responsável legal.

No Relatório Fiscal há três menções ao verbete “Livro Caixa”:

a) Quando relata a intimação à empresa para justificar divergências encontradas em seu Livro:

4. Nestes mesmos Termos de Intimação de 20/05/2015 e 10/06/2015, a empresa também foi intimada a:

(...)

-Apresentar as razões para o **Livro Caixa** apresentado ter saldo credor, conforme planilha anexa, tendo informado, em síntese, que a causa é única, que houve receitas, de igual valor, levada a tributação, mas não lançada na conta caixa. A empresa admite que houve receitas não escrituradas, porém elas não foram levadas à tributação, pois as receitas declaradas em DASN de 2010 e 2011 e PGDAS-D de 2012, conferem com as receitas escrituradas. *(grifamos)*

b) Quando qualifica o sujeito passivo solidário:

Pela omissão de receitas apuradas em auditoria fiscal, as quais constam dos extratos bancários da empresa e não foram escrituradas em seu **Livro Caixa**, foi constatada infração à Lei 8.137/90, artigo 1º, inciso I, pela omissão de receitas nas declarações entregues pela empresa em DASN de 2010 e 2011 e PGDAS-D de 2012, sendo o sócio administrador, abaixo identificado, lançado como sujeito passivo solidário, conforme previsto artigo 135 da Lei 5.172/66 (CTN). *(grifamos)*

c) Quando esclarece as razões da qualificação da multa:

14. Pela omissão de sua movimentação bancária do **Livro Caixa** apresentado, pelo reconhecimento, conforme justificativas aos Termos de Intimação, de que houve receitas não declaradas, de que os depósitos referem-se a pagamentos de mensalidades, por ter declarado através de DASN de 2010 e 2011 e PGDAS-D de 2012, receitas muito inferiores aos depósitos bancários e às suas despesas mensais, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, pois as condutas do contribuinte se enquadram na tipificação da figura jurídica da sonegação disposta no artigo 71 e incisos da Lei nº 4.502/1964. *(grifamos)*

Como dito, não se encontra no lançamento efetuado nenhuma correlação entre a entrega ou não do Livro Caixa ou alguma falta de formalidade nas razões das autuações.

Logo, pela alegação do contribuinte por não ter qualquer relação com a motivação das infrações apuradas no procedimento fiscal, não cabe acolhimento do seu argumento.

Dispositivo

Diante do exposto, conheço o recurso, afastando a preliminar arguida; e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista