



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.722485/2017-03
ACÓRDÃO	1002-003.939 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOHAL INDUSTRIA E COMERCIO DE MOVEIS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIA ENTRE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS E PGDAS-D. LANÇAMENTO VÁLIDO.

É legítimo o lançamento baseado em informações prestadas pela própria contribuinte em sistemas oficiais (SPED Fiscal, NF-e e PGDAS-D). A utilização de dados declaratórios, ainda que a escrituração digital não fosse obrigatória, é prova idônea da materialidade do crédito tributário, uma vez que decorre de informações espontaneamente transmitidas pelo sujeito passivo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE E DOLO DEMONSTRADOS. LEGALIDADE.

Comprovada a inserção dolosa de informações inverídicas nas declarações fiscais, com o intuito de reduzir a base de cálculo do Simples Nacional, é legítima a aplicação da multa qualificada, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Inaplicável a Súmula CARF nº 14 quando demonstrada a falsidade material das informações prestadas.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com o advento da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o teto da multa qualificada para 100%, aplica-se a retroatividade benigna (art. 106, II, “c”, do CTN), reduzindo-se a penalidade originalmente fixada em 150%.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2013, 2014

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. COMPETÊNCIA.

Não compete ao contencioso administrativo examinar a validade ou nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais, ato de natureza preparatória e autônoma, nos termos da Súmula CARF nº 28.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer as alegações referente à representação fiscal para fins penais e à inconstitucionalidade da multa qualificada, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023, bem como do artigo 14 desta Lei, nos termos do voto da relatora. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 394-409) interposto por **BOHAL Indústria e Comércio de Móveis Ltda – ME**, contra decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), consubstanciada no Acórdão nº 14-75.946, de 31/01/2018 (e-fls. 367-375), que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente a exigência fiscal.

Na origem, a fiscalização instaurou procedimento por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.02.00-2017-00990-2, cientificado em 13/09/2017 (e-fls 2 e ss), para

apuração de tributos devidos no âmbito do Simples Nacional nos anos-calendário de 2013 e 2014. Da análise do SPED e das declarações prestadas via PGDAS-D, verificou-se: omissão de receitas - receitas não escrituradas e insuficiência de recolhimento - diferença de alíquota e segregação incorreta de receitas. Nesse sentido constou no TVF (e-fls. 204-212):

- Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal, cientificado em 13/09/2017, a empresa foi intimada a apresentar os seguintes documentos:

(...)

- A empresa apresentou resposta ao referido Termo em 03/10/2017, onde apresentou: Contrato Social e Alterações, Livro Registro de Saídas e Apuração do ICMS de 2013 e 2014, Livros Diário e Razão de 2013 e 2014, declaração do contador e, em relação as exclusões efetuadas na base de cálculo no Simples Nacional, constantes do PGDAS-D - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório, informou que: “Em relação ao item 3, as informações estão incorretas.” • A responsabilidade pela infração fiscal é da empresa fiscalizada, BOHAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA - ME, conforme dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional.

- Conclusão dos fatos apurados: pela análise das Notas Fiscais emitidas pela empresa, dos valores declarados no PGDAS-D e da informação prestada pela empresa de que as deduções da base de cálculo do Simples Nacional constantes no PGDAS-D estão incorretas, a Auditora-Fiscal constatou as seguintes infrações:

5.1. OMISSÃO DE RECEITAS RECEITAS NÃO ESCRITURADAS PERÍODO: 01/2013, 04/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 08/2013, 03/2014, 07/2014, 08/2014, 10/2014 e 11/2014 Por meio do levantamento das notas fiscais de vendas emitidas pela empresa BOHALL, obtidas pelo SPED-Sistema Público de Escrituração Digital, constatou-se Omissão de Receitas Escrituradas e Declaradas no PGDAS, nos meses de 01/2013, 04/2013, 05/2013, 06/2013, 07/2013, 08/2013, 03/2014, 07/2014, 08/2014, 10/2014 e 11/2014, demonstrada na Tabela 1.

5.2. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO NO SIMPLES PERÍODO: ANOSCALENDÁRIO DE 2013 e 2014 Devido à tributação das receitas segregadas incorretamente no PGDAS e das Omissões de Receitas(detalhado na Tabela 1), foram gerados valores devidos, discriminados como Insuficiência de Recolhimento pela segregação incorreta de receitas tributadas, lançados no presente Auto de Infração SIMPLES(abrangendo PIS, COFINS, INSS/CPP, IRPJ-Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, CSLL - Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e o ICMS - Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e IPI).

5.3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA PERÍODO: 03/2013, 04/2013, 07/2013 a 12/2013, 01/2014 a 10/2014 e 12/2014 Devido à tributação das receitas segregadas incorretamente no PGDAS e das Omissões de Receitas(detalhado na Tabela 1), foram gerados valores devidos, discriminados como Diferença de Alíquota, lançados no presente Auto de Infração SIMPLES(abrangendo PIS, COFINS, INSS/CPP, IRPJ-Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, CSLL - Contribuição Social

Sobre o Lucro Líquido e o ICMS - Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e IPI).

- Em atendimento à Lei Estadual nº 15.562, de 04/07/2007, para cálculo do ICMS devido ao Estado do Paraná foram considerados os limites de isenção (até R\$360.000,00) estabelecidos na mesma e os percentuais de redução de base de cálculos previstos no Decreto 6.080/2012. Os valores das vendas com substituição tributária do ICMS, foram extraídos do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), e estão no anexo: Relação das Notas Fiscais de 2013 e 2014, e demonstradas na TABELA 1.
- O procedimento adotado pela empresa, de apresentação do PGDAS-D com inserção proposital de informação inverídica (que as receitas tributáveis da empresa haviam sido objeto de lançamento de ofício nos anos-calendário 2013 e 2014), deixando de efetuar pagamento dos impostos e contribuições devidos no Simples Nacional, caracteriza o evidente intuito de fraude, o que ensejou a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme o art. 957, II do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).
- Por este mesmo motivo, diante da caracterização de crime contra a ordem tributária, tipificado pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) em cumprimento ao disposto na Portaria nº 665/2008.

Após a apresentação de Impugnação, A DRJ/RPO, pelo Acórdão nº 14-75.946, rejeitou a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário, nos seguintes termos:

- A autuação foi regularmente instruída com documentos, especialmente notas fiscais e dados obtidos via SPED;
- Ainda que não fosse obrigatória a ECD, a empresa optou por escriturar digitalmente, estando vinculada às informações prestadas;
- A alegação de nulidade da RFFP não é de competência do contencioso administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 28;
- A multa qualificada de 150% foi corretamente aplicada, tendo em vista a caracterização do dolo na inserção proposital de informações inverídicas no PGDAS-D;
- Alegações de confisco não podem ser analisadas na via administrativa, pois matéria constitucional (Súmula CARF nº 2).

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando os principais pontos da defesa: (i) questiona todos os pontos relativos à RFFP; (ii) nulidade do lançamento por ausência de provas e falta de clareza na apuração do crédito tributário; (iii) não obrigatoriedade do SPED nos anos-calendário autuados; (iv) excesso da multa qualificada (150%), alegando falta de provas de fraude e caráter confiscatório, pleiteando sua redução para 75%.

O processo foi a mim distribuído e pautado para julgamento.
É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I – Admissibilidade

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e atendidos os requisitos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

II – Preliminares

II.a– Matérias não conhecidas na instância recursal

As matérias analisadas em primeira instância, e cuja fundamentação no Acórdão Recorrido observou as súmulas do CARF, não merecem ser conhecidas na instância recursal, em observâncias às disposições do RICARF/2023. Assim, deixo de conhecer as matérias sobre representação fiscal para fins penais e à inconstitucionalidade da multa qualificada,

No que toca ao primeiro tema, importa ressaltar que a Recorrente sustenta nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) lavrada concomitantemente ao Auto de Infração, afirmando inexistirem elementos probatórios que justifiquem a remessa da representação ao Ministério Público Federal, bem como supostos vícios formais que a tornariam inválida.

O lançamento tributário e a Representação Fiscal para Fins Penais são atos autônomos, ainda que usualmente praticados em conjunto. O primeiro destina-se à constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN; o segundo, à comunicação de fatos que, em tese, configuram ilícito penal tributário, nos moldes do art. 83 da Lei nº 9.430/96. A atuação da autoridade fiscal, ao elaborar a RFFP, limita-se a remeter elementos indiciários à esfera penal. Trata-se de ato meramente informativo e não constitutivo de obrigação tributária ou penal, não produzindo, por si só, efeitos sancionatórios.

Por essa razão, é pacífico o entendimento de que não compete ao contencioso administrativo tributário analisar a validade, oportunidade ou conveniência da RFFP, uma vez que o CARF não possui competência para revisar atos preparatórios de natureza penal. Essa delimitação decorre diretamente do princípio da separação das instâncias, segundo o qual a esfera penal não interfere no juízo administrativo-tributário e vice-versa. Ainda que o mesmo fato possa ter repercussões em ambos os campos, cada instância observa sua lógica própria. No processo administrativo fiscal, discute-se a existência e o montante do crédito tributário. Na esfera penal,

cabe ao Ministério Público e ao Poder Judiciário avaliar a tipicidade, autoria e materialidade do crime. O art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96 reforça esse entendimento ao dispor que a representação será encaminhada ao Ministério Público *“independentemente da interposição de recurso na esfera administrativa”*. Assim, a existência de controvérsia fiscal não impede a remessa da representação, nem confere ao CARF o poder de declará-la nula. O entendimento está consolidado na **Súmula CARF nº 28**, segundo a qual:

“Não compete ao CARF apreciar a validade da Representação Fiscal para Fins Penais.”

Portanto, não há como conhecer das alegações neste ponto. Desta forma, rejeito a preliminar de discussão sobre a validade da RFFP.

II.b – Da alegada nulidade do lançamento por ausência de provas

A Recorrente alega nulidade do lançamento sob o argumento de que o Auto de Infração não conteria elementos probatórios suficientes para a constituição do crédito tributário, sustentando que os documentos fiscais e as planilhas extraídas do SPED e do PGDAS-D não comprovariam a materialidade das infrações imputadas.

Sem razão.

Nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é o ato administrativo vinculado que tem por finalidade verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, formalizando o crédito tributário correspondente.

O lançamento regularmente formalizado goza de presunção de legitimidade e veracidade, presunção esta juris tantum, que somente pode ser elidida mediante prova robusta em contrário, a ser produzida pelo sujeito passivo (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72).

No presente caso, o Auto de Infração está devidamente instruído com elementos técnicos e documentais hábeis, notadamente:

- Arquivos do SPED Fiscal e Contábil, que demonstram divergências entre as operações declaradas e aquelas efetivamente escrituradas;
- Notas fiscais eletrônicas de saída não declaradas no PGDAS-D, caracterizando omissão de receitas;
- Relatórios comparativos de alíquotas e segregação de receitas, que evidenciam a utilização indevida de faixas ou anexos do Simples Nacional;
- Planilhas de cruzamento eletrônico elaboradas a partir de bases oficiais da Receita Federal, cuja confiabilidade é reconhecida administrativamente.

Ainda que o contribuinte alegue não ter sido intimado a apresentar documentos adicionais, observa-se que lhe foi oportunizado amplo acesso ao processo administrativo e a todos os elementos que fundamentaram o lançamento, em estrita observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88).

Ademais, não há nulidade sem prejuízo, conforme o princípio consagrado no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual os atos processuais só serão declarados nulos se da nulidade resultar prejuízo à defesa. No caso concreto, não há qualquer demonstração de prejuízo concreto, mas apenas inconformismo quanto ao mérito da exigência.

Cumpre ainda salientar que, no processo administrativo fiscal, a ausência de documentos anexados pelo contribuinte não invalida o lançamento, uma vez que o ônus de elidir a presunção de legitimidade recai sobre o sujeito passivo. A mera alegação de insuficiência de provas, desacompanhada de elementos contábeis ou fiscais que refutem os dados oficiais, não tem o condão de anular o ato administrativo.

Portanto, o Auto de Infração observa todos os requisitos formais e materiais exigidos pelo CTN e pelo Decreto nº 70.235/72, encontrando-se lastreado em provas documentais consistentes, que demonstram, de forma clara e objetiva, a materialidade das infrações.

Não há, assim, vício que comprometa a validade do lançamento, tampouco prejuízo à ampla defesa.

III – Mérito

III.a – Da alegação de inexigibilidade do SPED

A Recorrente alega que, nos anos-calendário de 2013 e 2014, não havia obrigatoriedade legal de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD) ou de utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) pelas micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional, de modo que a fiscalização não poderia ter utilizado tais arquivos como suporte probatório do lançamento.

Sem razão.

Com efeito, a decisão da DRJ/Ribeirão Preto foi precisa ao assentar que a autuação não se baseou na exigência da obrigação acessória, mas sim no conteúdo das informações espontaneamente prestadas pela contribuinte por meio do SPED e do PGDAS-D, instrumentos oficiais de escrituração e declaração eletrônica de dados fiscais e contábeis.

Nos termos do art. 5º, §1º, da LC nº 123/2006, o regime do Simples Nacional implica o dever do contribuinte de prestar informações verdadeiras e completas, cuja fidelidade é essencial à correta apuração dos tributos devidos. Assim, ainda que a escrituração digital não fosse compulsória, ao optar por transmiti-la voluntariamente, a contribuinte assumiu a

responsabilidade e os efeitos jurídicos das informações que declarou, as quais passam a integrar o conjunto probatório oficial sob presunção de veracidade, salvo demonstração inequívoca de erro.

A utilização, pela fiscalização, de dados oriundos de sistemas oficiais da Receita Federal – notadamente o SPED, o PGDAS-D e as notas fiscais eletrônicas (NF-e) – constitui prática absolutamente legítima e amplamente reconhecida na jurisprudência administrativa (v.g., Acórdãos CARF nº 3302-007.244 e nº 2402-008.021). Esses registros eletrônicos possuem validade jurídica e presunção de autenticidade, pois são gerados, transmitidos e validados em ambiente eletrônico fiscal sob certificação digital, conforme os arts. 1º e 3º do Decreto nº 6.022/2007 (que instituiu o SPED).

A DRJ, com acerto, destacou que a fiscalização se limitou a confrontar as informações prestadas pela própria empresa, constatando divergências significativas entre os valores declarados no PGDAS-D e as receitas efetivamente emitidas em notas fiscais eletrônicas e contabilizadas nos arquivos do SPED. Essa divergência, demonstrada de forma objetiva e mensurável, caracteriza omissão de receitas e segregação indevida de receitas tributáveis, infrações materiais que não dependem da obrigatoriedade formal da escrituração digital, mas do conteúdo declarado.

Portanto, o cerne da autuação não reside na imposição de uma obrigação acessória inexistente, mas na utilização de provas obtidas em sistemas oficiais declaratórios, em conformidade com o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).

A alegação de inexigibilidade do SPED, assim, não tem o condão de afastar a validade do lançamento, pois os elementos utilizados são legítimos e decorrem da própria conduta declaratória da contribuinte.

III.b – Da multa qualificada de 150%

A Recorrente sustenta que não restaram configurados os elementos necessários à aplicação da multa qualificada de 150%, alegando ausência de dolo e invocando a **Súmula CARF nº 14** (*“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*), bem como o suposto caráter confiscatório da penalidade.

Sem razão.

A autuação baseou-se em elementos concretos obtidos por meio do cruzamento de dados declaratórios e fiscais — em especial, informações extraídas do PGDAS-D, das notas fiscais eletrônicas (NF-e) e dos arquivos do SPED Fiscal —, que evidenciaram a inserção dolosa de dados inverídicos com o propósito de reduzir a base de cálculo do Simples Nacional.

A decisão da DRJ/Ribeirão Preto analisou detidamente tais evidências e concluiu que a conduta da empresa foi consciente e reiterada, afastando a hipótese de mero erro de

preenchimento ou interpretação equivocada da norma. Ressaltou-se que as inconsistências encontradas não decorreram de divergências pontuais, mas de um padrão sistemático de manipulação de informações, o que demonstra inequívoco intuito de suprimir tributo.

Nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, caracteriza-se fraude toda ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. A conduta constatada enquadra-se precisamente nesse dispositivo, justificando a incidência da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, c/c os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ressalte-se que a Súmula CARF nº 14 não socorre o contribuinte na hipótese em exame, pois ela se aplica apenas quando o lançamento se funda em interpretação razoável e controvertida da legislação tributária, e não quando comprovada a alteração intencional de dados declaratórios. Aqui, o dolo é evidenciado pela falsidade material das informações prestadas ao fisco, o que caracteriza fraude e não divergência interpretativa.

No tocante à alegação de caráter confiscatório, importa recordar que a instância administrativa é vinculada à estrita legalidade, não lhe cabendo apreciar a constitucionalidade de norma vigente (Súmula CARF nº 2). Assim, a discussão quanto ao alegado confisco é insuscetível de análise nesta esfera.

Embora legítima a qualificação da multa à luz da legislação vigente à época dos fatos, cumpre observar que, com o advento da Lei nº 14.689/2023, em especial o seu art. 14, o legislador ordinário reduziu o teto máximo das multas aplicadas em sede administrativa para 100% do valor do tributo. Trata-se de norma sancionatória mais benéfica, cuja aplicação retroativa é imposta pelo art. 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei posterior que comine penalidade menos severa aplica-se aos atos pretéritos, ainda não definitivamente julgados. Considerando que o presente processo ainda se encontra em fase de julgamento administrativo, deve ser reconhecida a retroatividade benigna para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, mantendo-se incólumes os demais fundamentos e exigências do lançamento.

IV – Conclusão

Ante o exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer as alegações referente à representação fiscal para fins penais e à inconstitucionalidade da multa qualificada, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar máximo de 100% do montante do tributo exigido, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023, bem como do artigo 14 desta Lei.

ACÓRDÃO 1002-003.939 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10930.722485/2017-03

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

DOCUMENTO VALIDADO