



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.724836/2019-08
ACÓRDÃO	1301-007.781 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERAL TRANSPORTES EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. INEXISTÊNCIA. O lançamento foi instruído com elementos suficientes para permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa, contendo descrição clara dos fatos, indicação dos dispositivos infringidos e metodologia de cálculo. Preliminar de nulidade rejeitada.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. REPASSE A TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO. No regime de apuração pelo lucro presumido, a receita bruta constitui a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não se admitindo a exclusão de valores repassados a terceiros, salvo hipóteses legais expressas. A terceirização parcial da atividade contratada com o tomador dos serviços não descaracteriza a natureza da receita auferida pela prestadora.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. LEGALIDADE. É legítima a inclusão das contribuições ao PIS e à COFINS em suas próprias bases de cálculo, vedada a exclusão salvo previsão legal expressa.

PIS E COFINS. ISSQN NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. Inexiste previsão legal para a exclusão do ISSQN da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, devendo prevalecer a legislação vigente.

OMISSÃO DE RECEITA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PELA LEI Nº 14.689/2023. Caracterizada a fraude na escrituração, é cabível a aplicação da multa qualificada, a qual deverá ser reduzida ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023, em observância ao princípio da retroatividade benigna.

MULTA CONFISCATÓRIA. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA ANÁLISE DE INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não detém competência para afastar normas legais sob alegação de inconstitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar as preliminares de nulidade; e (ii) no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada, quanto à infração “II - Custos contabilizados com base em documentos inidôneos”, será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por GERAL TRANSPORTES LTDA., sujeito passivo principal, em conjunto com Rafael Henrique Bitelo, Gerson Luiz Bitelo, Vinicius Cardoso, na qualidade de responsáveis solidários, em face da decisão proferida DRJ/BH, que manteve a exigência fiscal relativa ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social

sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), acrescida de multa qualificada de 150%.

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão da DRJ:

“(…)

Trata-se de procedimento fiscal levado a termo contra o contribuinte em epígrafe, relativo ao ano calendário 2016, onde apurados e lançados os créditos tributários abaixo identificados:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
11020-724.836/2019-08	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 2.050.615,01
11020-724.836/2019-08	Auto de Infração	CSLL	R\$ 727.291,28
11020-724.836/2019-08	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 55.420,09
11020-724.836/2019-08	Auto de Infração	COFINS	R\$ 255.785,24

Foram imputadas Responsabilidades tributárias solidárias aos sócios administradores Rafael Henrique Bitelo, Gerson Luiz Bitelo e Vinícius Cardoso, com qualificação da multa de ofício.

As situações de fato e de direito que ensejaram a autuação fiscal estão pormenorizadamente descritas no Relatório Fiscal acostado às folhas 54 a 70 deste processo administrativo fiscal.

A GERAL TRANSPORTES atua, principalmente, na coleta, transporte e disposição final de resíduos seletivos e orgânicos e no comércio de resíduos e sucatas, sendo a maior parte de seu faturamento proveniente de contratos estabelecidos com as Prefeituras de Canela, Gramado e São Francisco de Paula.

Pela confrontação entre as notas fiscais emitidas e os valores registrados na contabilidade, a fiscalização verificou a escrituração de valores de receita em montantes diminuídos na quase totalidade das Notas Fiscais, ou seja, o contribuinte, em regra, emitia uma Nota Fiscal de determinado valor e efetuava o registro dela na contabilidade por um valor inferior.

Foi identificado que no momento de fazer suas declarações e apurações tributárias o contribuinte usava os valores registrados na contabilidade, isto é, em montantes totais bastante inferiores aos constantes das notas fiscais, permitindo ao contribuinte apurar bases de cálculo muito menores do que as reais.

Além disso, foi identificado também que o contribuinte se valeu de deduções de Imposto de Renda na Fonte e de CSLL Fonte inexistentes. Em relação ao IRPJ ele deduziu quantias de Imposto de Renda na Fonte (IRF) em valores muito superiores aos que de fato foram retidos por seus clientes. No mesmo sentido, subtraiu dos valores de CSLL a pagar contribuições que em nenhum momento foram retidas em suas vendas.

Conclui a autoridade fiscal, em consequência, que o contribuinte, no anº de 2016, recolheu tributos em valores muito inferiores ao devido em função do

subdimensionamento de suas receitas e, no caso do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do aproveitamento de deduções de Imposto de Renda na Fonte (IRF) e de CSLL Fonte inexistentes.

Para apuração da base de cálculo a fiscalização confrontou os valores das Notas fiscais emitidas com os valores contabilizados, bem como com os valores das retenções informadas e contabilizadas, conforme amostragem abaixo. As tabelas de apuração completas estão acostadas às folhas 58 a 65:

Data NF	Núm. da NF	Valor da NF *	Valor contabilidade**	IRF NF*	IRF contabilidade***
04/01/2016	45	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66	R\$ 2.416,41	R\$ 10.135,82
04/01/2016	46	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34	R\$ 3.483,59	R\$ 16.019,18
04/01/2016	47	R\$ 96.911,37	R\$ 56.911,37	R\$ 969,11	R\$ 3.670,78
04/01/2016	48	R\$ 398.974,60	R\$ 398.974,60	R\$ 3.989,75	R\$ 19.283,86
04/01/2016	49	R\$ 148.912,00	R\$ 108.912,00	R\$ 1.489,12	
04/01/2016	50	R\$ 2.000,00	R\$ 2.000,00		R\$ 129,00

Alerta a fiscalização sobre o *modus operandi* do contribuinte, quando na maioria dos casos alterava apenas um dos dígitos do valor real das Notas fiscais, conforme exemplos abaixo:

Núm. da NF	Data	Valor da NF	Valor contabilidade
45	04/01/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
51	01/02/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
59	01/03/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
66	01/04/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
73	02/05/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
80	01/06/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
88	01/07/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66

95	01/08/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
102	01/09/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
109	03/10/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
116	01/11/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66
123	01/12/2016	R\$ 241.640,66	R\$ 141.640,66

Núm. da NF	Data	Valor da NF	Valor contabilidade
46	04/01/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
52	01/02/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
60	01/03/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
67	01/04/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
74	02/05/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
81	01/06/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
89	01/07/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
96	01/08/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
103	01/09/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
110	03/10/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
117	01/11/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34
124	01/12/2016	R\$ 348.359,34	R\$ 248.359,34

A fiscalização consolidou a Omissão de Receitas identificada na planilha abaixo, relativa às receitas de serviços submetidas a 32% para fins de presunção do Lucro (fls. 61/62):

Receitas de serviço submetidas a 32%			
Período	Valor nota fiscal	Valor declarados	Valores da omissão de receita
jan/16	R\$ 1.236.797,97	R\$ 956.797,97	R\$ 280.000,00
fev/16	R\$ 1.247.612,42	R\$ 963.212,42	R\$ 284.400,00
mar/16	R\$ 1.247.612,42	R\$ 968.212,42	R\$ 279.400,00
abr/16	R\$ 1.247.312,42	R\$ 967.612,42	R\$ 279.700,00
mai/16	R\$ 1.247.012,42	R\$ 967.012,42	R\$ 280.000,00
jun/16	R\$ 1.247.512,42	R\$ 968.012,42	R\$ 279.500,00
jul/16	R\$ 1.247.312,42	R\$ 967.612,42	R\$ 279.700,00
ago/16	R\$ 1.247.612,42	R\$ 968.212,42	R\$ 279.400,00
set/16	R\$ 1.214.180,98	R\$ 934.180,98	R\$ 280.000,00
out/16	R\$ 1.078.733,95	R\$ 879.033,95	R\$ 199.700,00
nov/16	R\$ 1.019.469,15	R\$ 820.069,15	R\$ 199.400,00
dez/16	R\$ 1.018.869,15	R\$ 818.869,15	R\$ 200.000,00

Ressalta a autoridade fiscal que o contribuinte **além de atuar na prestação de serviço de coleta de lixo também praticava no período o comércio de resíduos e sucatas**. No entanto, a totalidade dos valores registrados nas Notas Fiscais representativas da atividade de comércio foram declarados nas ECF's sob o percentual presumido de receita de 8%. Ou seja, diferentemente da omissão de receitas praticada na apuração da base de cálculo decorrente dos serviços, os valores totais das Notas Fiscais de comércio foram oferecidos à tributação.

Identificada a omissão de receitas sujeitas ao percentual de 32% do Lucro Presumido, foram calculados o IRPJ e a CSLL decorrentes (fls. 63/64):

2016	1 TRIMESTRE	2 TRIMESTRE	3 TRIMESTRE	4 TRIMESTRE
RECEITAS 8% (A)	R\$ 96.522,81	R\$ 62.143,32	R\$ 48.710,70	
RECEITAS 32% (B)	R\$ 3.732.022,81	R\$ 3.741.837,26	R\$ 3.709.105,82	R\$ 3.117.072,00
BC = ((A)*0,08 + (B)*0,32)	R\$ 1.201.969,11	R\$ 1.202.359,38	R\$ 1.190.810,71	R\$ 997.463,12
BC * 0,15	R\$ 180.295,36	R\$ 180.353,89	R\$ 178.621,59	R\$ 149.619,46
BC ADIC (BC - 60.000,00)	R\$ 1.141.969,11	R\$ 1.142.359,38	R\$ 1.130.081,07	R\$ 937.463,12
ADIC	R\$ 114.196,90	R\$ 114.235,93	R\$ 113.081,06	R\$ 93.746,31
IR TOTAL (BC*0,15 + ADIC)	R\$ 294.492,26	R\$ 294.589,82	R\$ 291.702,65	R\$ 243.365,77
IR FONTE (C)	R\$ 37.248,22	R\$ 37.350,36	R\$ 37.022,05	R\$ 31.101,72
IR CONFESS/RECOLHIDO (D)	R\$ 64.150,15	R\$ 56.528,92	R\$ 55.875,49	R\$ 50.676,87
IR A PAGAR (IR TOTAL - (C) - (D))	193.093,89	200.710,54	198.805,11	161.587,18

2016	1 TRIMESTRE	2 TRIMESTRE	3 TRIMESTRE	4 TRIMESTRE
RECEITAS 12% (A)	R\$ 96.522,81	R\$ 62.143,32	R\$ 48.710,70	
RECEITAS 32% (B)	R\$ 3.732.022,81	R\$ 3.741.837,26	R\$ 3.709.105,82	R\$ 3.117.072,00
BC ((A)*0,12 + (B)*0,32)	R\$ 1.205.830,02	R\$ 1.204.845,11	R\$ 1.192.759,14	R\$ 997.463,12
CSLL = (BC * 9%)	R\$ 108.524,69	R\$ 108.436,05	R\$ 107.348,31	R\$ 89.771,68
CSLL CONFESS/RECOLHIDA (C)	R\$ 39.617,28	R\$ 37.434,04	R\$ 36.938,34	R\$ 32.610,31
CSLL A PAGAR (CSLL - (C))	68.907,41	71.002,01	70.409,97	57.161,37

Em relação ao PIS e à COFINS a base de cálculo utilizada limitou-se as receitas de serviço, visto que o contribuinte considerou suas vendas de sucatas e resíduos como suspensas dessas contribuições sob o embasamento do artigo 48 da Lei 11.196/2005:

	Receitas de Serviços	Cofins 3,00%	Cofins confess/recolhida	cofins a pagar
jan/16	1.236.797,97	37.103,94	28.703,94	8.400,00
fev/16	1.247.612,42	37.428,37	28.896,37	8.532,00
mar/16	1.247.612,42	37.428,37	29.046,37	8.382,00
abr/16	1.247.312,42	37.419,37	29.028,37	8.391,00
mai/16	1.247.012,42	37.410,37	29.010,37	8.400,00
jun/16	1.247.512,42	37.425,37	29.040,37	8.385,00
jul/16	1.247.312,42	37.419,37	29.028,37	8.391,00
ago/16	1.247.612,42	37.428,37	29.046,37	8.382,00
set/16	1.214.180,98	36.425,43	28.025,43	8.400,00
out/16	1.078.733,95	32.362,02	26.371,02	5.991,00
nov/16	1.019.469,15	30.584,07	24.602,07	5.982,00
dez/16	1.018.869,15	30.566,07	24.566,07	6.000,00

	Receitas de Serviços	Pis 0,65%	Pis confess/recolhida	Pis a pagar
jan/16	1.236.797,97	8.039,19	6.219,19	1.820,00
fev/16	1.247.612,42	8.109,48	6.260,88	1.848,60
mar/16	1.247.612,42	8.109,48	6.293,38	1.816,10
abr/16	1.247.312,42	8.107,53	6.289,48	1.818,05
mai/16	1.247.012,42	8.105,58	6.285,58	1.820,00
jun/16	1.247.512,42	8.108,83	6.292,08	1.816,75
jul/16	1.247.312,42	8.107,53	6.289,48	1.818,05
ago/16	1.247.612,42	8.109,48	6.293,38	1.816,10
set/16	1.214.180,98	7.892,18	6.072,18	1.820,00
out/16	1.078.733,95	7.011,77	5.713,72	1.298,05
nov/16	1.019.469,15	6.626,55	5.330,45	1.296,10
dez/16	1.018.869,15	6.622,65	5.322,65	1.300,00

Identificada prática dolosa com intuito de recolhimento a menor de tributos, bem como a dedução de retenções na fonte inexistentes, de forma reiterada, foi aplicada multa qualificada no percentual de 150% sobre os valores lançados, consideradas as prescrições dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964.

Considerada ainda o poder de gestão e a prática direta dos atos delituosos, aos sócios administradores aqui já identificados foram imputadas responsabilidades tributárias solidárias, conforme preceitua o artigo 135, inciso III do CTN.

O contribuinte GERAL TRANSPORTES LTDA foi cientificado dos Autos de Infração em 08/04/2019 (fl. 352); o responsável solidário Gerson Luiz Bitelo foi cientificado dos Autos de infração em 05/04/2019 (fl. 354); o responsável solidário Vinícius Cardoso foi cientificado dos Autos de Infração em 08/04/2019 (fl. 356), enquanto o responsável solidário Rafael Henrique Bitelo foi cientificado dos Autos de Infração em 02/05/2019, conforme Edital à folha 362.

O contribuinte e os todos os responsáveis tributários identificados apresentaram Impugnação conjunta em 06/05/2019, distribuindo sua inconformidade nas seguintes razões de defesa:

1. *Nulidade do Auto de infração em decorrência de vício material por não descrição dos fatos geradores e disposições legais infringidas, violando os artigos 9, 10, 11, 59 e 60 do Decreto 70.235/72;*
2. *Improcedência dos Autos de infração em razão de que as informações utilizadas para atribuição dos valores relativos ao faturamento da impugnante terem se dado de forma equivocada, comprometendo-se todos os cálculos elaborados pela auditoria fiscal;*
3. *Devem ser excluídos dos valores dos créditos tributários constituídos os saldos que incluíram na base de cálculo dos tributos ora impugnados valores que não possuem natureza jurídica de faturamento na esteira do precedente do STF RE 574706, Relª. Minª. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017;*
4. *Seja excluída a multa no percentual de 150% em flagrante afronta a Súmula 14 e 25 do CARF, devendo ser excluída dos cálculos de eventual tributo devido, ou alternativamente limitada no percentual de 100% sobre o valor do crédito tributário;*
5. *Protesta, por fim, pela produção de todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente a produção de prova pericial.*

É o relatório.”

Inicialmente, o v. Acórdão da DRJ afastou a preliminar de nulidade, uma vez que a Recorrente teve pleno conhecimento dos fatos que motivaram a autuação, não havendo qualquer cerceamento ao direito de defesa.

No mérito, manteve integralmente a exigência fiscal, destacando que todas as receitas deveriam ser tributadas, pois compunham o faturamento da empresa. Além disso, entendeu que não havia suporte legal para a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS, e que a Recorrente não comprovou documentalmente a composição das bases de cálculo e os valores efetivamente recolhidos a título de ICMS.

No tocante à multa qualificada, a decisão de primeira instância considerou caracterizado o dolo, tendo em vista a prática reiterada de omissão de receitas e a utilização indevida de créditos de retenção na fonte. Assim, concluiu-se pela manutenção da penalidade de 150%, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

| DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

| PRELIMINARMENTE

1 PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE VÍCIO MATERIAL

A Recorrente sustenta que o auto de infração padece de nulidade por vício material, sob o argumento de que a autoridade fiscal não teria descrito de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação tributária, tampouco demonstrado as normas legais infringidas, comprometendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Entendo que alegação não merece prosperar.

Por concordar integralmente com o entendimento manifestado pela DRJ, adoto as razões de decidir constantes no v. Acórdão, a seguir transcritas:

“(…)

Ao contrário do que alega a impugnante, não vislumbro qualquer vício material que tenha ensejado o cerceamento do seu direito de defesa. Pois vejamos.

A descrição dos fatos constante do Relatório fiscal é transparente ao apontar a omissão de receitas identificada pelo confronto entre as Notas Fiscais emitidas e os valores registrados em sua Contabilidade e declarados a Fazenda Nacional;

do mesmo modo, aponta o Relatório fiscal **a incompatibilidade entre as Retenções sofridas e aquelas aproveitadas indevidamente pelo contribuinte em sua apuração.** Nota-se, portanto, que as infrações tributárias e os lançamentos decorrentes estão amplamente motivados pelo procedimento fiscal.

Quanto a indicação das disposições legais infringidas, decorrentes dos fatos descritos no Relatório fiscal, aquelas estão dispostas nos respectivos Autos de Infração às folhas 02 a 52, no item “Descrição dos Fatos e enquadramento legal” relativo a cada um dos tributos lançados, como exemplifica o excerto abaixo referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fl. 26).

**APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO
INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO**

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/03/2016	193.093,89	150,00
30/06/2016	200.710,54	150,00
30/09/2016	198.805,11	150,00
31/12/2016	161.587,18	150,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2016:
Arts. 518, 519, 528 e 841 incisos IV e VI, do RIR/99

No que diz respeito à citação de verificação das obrigações tributárias “por amostragem” constante no Termo de encerramento da ação fiscal, esta se refere a amostra do universo de verificações a serem auditadas dentro de cada tributo, e não amostragem das infrações tributárias identificadas. **Nota-se claramente pela descrição dos fatos no Relatório Fiscal que todas as Notas fiscais do ano calendário emitidas pelo contribuinte foram consideradas em confronto com todos os registros contábeis a elas concernentes, não havendo que se falar em amostragem neste quesito.** A despeito de a amostragem ser uma das técnicas legítimas de auditoria fiscal, ela não foi empregada neste caso concreto, onde todos os registros contábeis e fiscais (Notas e contabilidade) foram confrontados em sua integralidade.

Isto posto, **considerando a plena descrição dos fatos constante do Relatório Fiscal e a indicação das disposições legais infringidas nos Autos de Infração, permitindo ao contribuinte a devida compreensão dos fatos a ele imputados, bem como sua ampla defesa, deve ser afastada a preliminar de nulidade por vício de material argüida.**

(Grifos e destaques nossos)

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

| DO MÉRITO

2 DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – PARCELA DA RECEITA DESTINADA AO SERVIÇO DE DESTINAÇÃO FINAL DO LIXO

A Recorrente, tanto em sede de impugnação quanto no recurso voluntário, sustenta que parcela significativa do valor considerado como receita tributável não constitui receita efetiva da empresa, porquanto integralmente repassada à empresa CRVR, responsável pela destinação final dos resíduos sólidos. Alega, assim, que a referida parcela não deveria compor a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento, sob os seguintes argumentos:

- Os valores repassados à CRVR não configuram receita própria, mas apenas repasses de valores devidos à referida empresa, que seria responsável pelo serviço de destinação final dos resíduos urbanos;
- A segregação contábil e jurídica entre as atividades exercidas por ambas as empresas deveria excluir da base tributável da Recorrente os valores pagos à CRVR;
- A Solução de Consulta COSIT nº 345/2014 confirmaria que o transporte e destinação final dos resíduos são atividades indissociáveis, o que impediria a tributação separada;
- A tributação simultânea desses valores na base de cálculo da Recorrente e da CRVR configuraria *bis in idem*, já que os tributos estariam incidindo sobre o mesmo fato gerador em relação a dois contribuintes distintos.

A meu ver, as alegações não merecem prosperar.

Nos termos do artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, a receita bruta compreende:

DECRETO-LEI Nº 1.598/1977

Art. 12 (...)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No Regime do Lucro Presumido, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é calculada mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, deduzida das devoluções, vendas

canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, conforme dispõe o art. 15 da Lei nº 9.249/1995:

LEI Nº 9.249/1995

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Tal disposição foi regulamentada pelos artigos 518 e 519 do RIR/99, vigente à época:

RIR/99

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei no 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§ 7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

Nesse sentido, o art. 2º da Lei nº 9.718/1998 estabelece que a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS no regime cumulativo é o faturamento, compreendendo este, a receita bruta da empresa, admitidas as exclusões previstas no §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos

derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

~~II – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

(destacamos)

Da análise dos artigos supracitados, verifica-se que até 01.01.2000, admitia-se a exclusão dos valores computados como receita que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, nos termos do então vigente inciso II, do §2º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

No entanto, tal permissão foi expressamente revogada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, inexistindo, atualmente, autorização para a exclusão de valores pagos a terceiros da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento.

A argumentação da Recorrente parte da premissa de que os valores repassados à CRVR **não constituem receita própria, mas meras despesas necessárias para o cumprimento de contratos firmados com os municípios**. No entanto, a alegação não encontra respaldo na legislação tributária vigente, tampouco na documentação acostada aos autos.

Em sede de impugnação, foram anexadas notas fiscais de serviços emitidas pela CRVR, por ocasião das prestações de serviços de disposição final de resíduos à Recorrente, e boletos referentes ao pagamento dos serviços prestados (*e-fls. 428/474*), sem a devida comprovação do efetivo pagamento.

Ao analisar tais documentos, em conjunto com a contabilidade da contribuinte, a decisão de primeira instância consignou que:

*“(…) a contabilidade revela que os valores pagos a CRV não seriam Receitas daquela que, por sua natureza, porventura tenham transitado na contabilidade do contribuinte, como este nos quis fazer crer. **Tanto a contabilidade quanto a documentação juntada aos autos apenas atestam que são de fato Despesas da Geral Transportes, assim contabilizadas, despendidas no ano calendário 2016 para que possa exercer a sua atividade empresarial contratada junto às Prefeituras Municipais.***

Ademais, nenhum Contrato firmado com os entes públicos, seja da GERAL TRANSPORTES com as Prefeituras, seja da CRV com as Prefeituras, foi juntado como forma de se comprovar os serviços contratados e se desconstituir a legitimidade dos serviços descritos constantes das Notas fiscais emitidas e juntadas ao processo. Neste ponto, cumpre trazer à luz a disposição incontestada de que a contabilidade faz prova contra o empresário, ou a seu favor, quando comprovadas por outros subsídios:

Novo Código Civil, Lei 10.406/2002

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Tratando-se de despesas incorridas pelo contribuinte no exercício, cumpre observar que estas não podem ser deduzidas das bases tributárias lançadas, uma vez que o Lucro foi tributado no ano calendário de 2016 pelo regime PRESUMIDO, que não admite qualquer dedução das despesas, mas apenas a presunção do lucro em função das atividades exercidas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Somente na apuração do Lucro REAL as despesas são deduzidas das Receitas para fins de apuração do Lucro líquido e seu posterior ajustamento para se alcançar o Lucro Real e se chegar ao IRPJ e CSLL incidentes.

Igualmente, no que tange ao PIS e COFINS, o regime aplicável às empresas tributadas pelo Lucro Presumido é o regime cumulativo, que não prevê qualquer dedução de custos ou despesas da receita bruta auferida, para fins de determinação das contribuições devidas.

(grifamos)

A Recorrente não trouxe aos autos os contratos firmados com os municípios que demonstrasse a segregação dos serviços e porventura justificasse a exclusão dos valores repassados à CRVR da sua base de cálculo tributária. Além disso, as notas fiscais analisadas indicam que a Recorrente efetivamente faturou os serviços de destinação final de resíduos, e não apenas os serviços de transporte, deixando de apresentar documentação probatória (comprovantes de pagamento, extratos bancários) para comprovar que parte desses valores tenham sido efetivamente repassados à empresa CRVR.

No Recurso Voluntário, especificamente às e-fls. 552/554, a Recorrente afirma:

“(…)

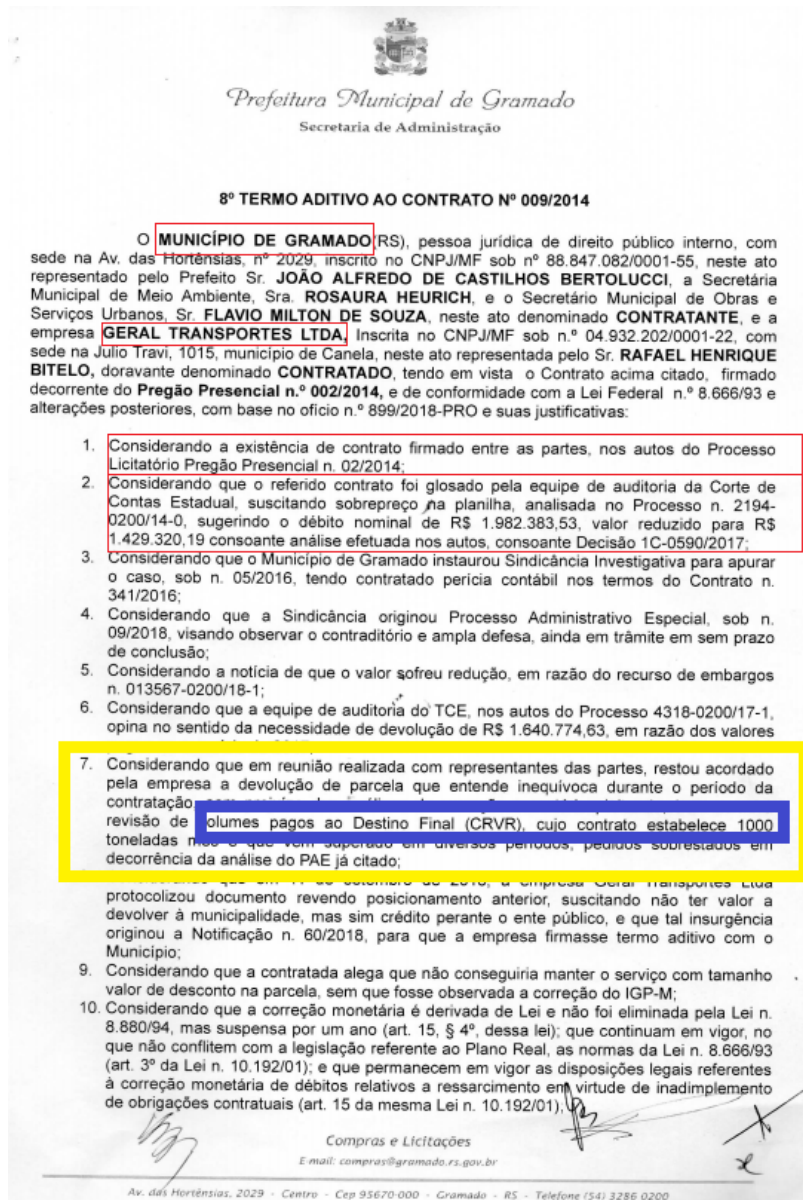
Como se pode comprovar com o documento que ora se reproduz, que inclusive já consta nos autos, a destinação final dos resíduos urbanos é realizada pela empresa CRVR.

Neste contexto, estamos diante do fenômeno de evidente bis in idem, o que neste caso, é vedado pelo ordenamento jurídico.

Note-se eméritos julgadores que a empresa CRVR é sediada no Município de São Leopoldo, e a empresa ora recorrente esta sediada em Canela e presta serviços para os Municípios de Canela, Gramado e São Francisco de Paulo, ambos na região serrana, separador por cerca de 100 quilômetros.

Neste sentido, não há sentido algum em transportar os resíduos até o Município de São Leopoldo para outra empresa realizar os serviços se a própria recorrente poderia realizar e ainda obter algum lucro pela prestação dos serviços.

Este fato evidencia que este serviço não é realizado pela recorrente como amplamente referido, sendo assim, a tributação incidente nesta cadeia já é suportada pela empresa CRVR, conforme se pode provar através do contrato abaixo.



(...)

Portanto, como se pode comprovar através dos documentos ora reproduzidos não há dúvida alguma no sentido de que o valor repassado a empresa CRVR não pode ser oferecido duplamente a tributação haja vista que já é tributado pela prestadora do serviço CRVR e não configura receita da empresa recorrente.”

(grifos e destaques nossos)

Cumpramos registrar, inicialmente, que não prospera a alegação da Recorrente quando afirma que os contratos reproduzidos no recurso voluntário já constam nos autos, uma vez que não houve a juntada dessa documentação, seja no curso do procedimento fiscal, seja na impugnação, ou em sede de recurso voluntário.

A despeito disso, a Recorrente alega fazer prova dos valores repassados à empresa CRVR, destacando o item 7 do Termo Aditivo ao Contrato n. 009/2014 colacionado em sua peça recursal, onde sequer é possível identificar o teor do que restou acordado, já que a própria Recorrente suprime parte da justificativa ali descrita.

Ademais, a Cláusula Primeira do Contrato n. 009/2014, colacionado à e-fl. 555, estabelece que a Recorrente é responsável tanto pelo transporte quanto pela destinação final dos resíduos, incluindo todos os custos diretos e indiretos no preço contratado.

Assim, a eventual terceirização da destinação final não altera a responsabilidade tributária da Recorrente, tampouco justifica a exclusão dos valores da receita bruta. O regime do lucro presumido não permite dedução de despesas, salvo exceções expressamente previstas em lei, inaplicáveis ao presente caso.

Neste sentido, destaco os seguintes precedentes deste e. CARF:

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

Ano-calendário: 2003

LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS. RECEITAS REPASSADAS A TERCEIROS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. **Na sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido não se permitem exclusões de despesas, nem de receitas repassadas a terceiros, salvo hipóteses específicas expressamente previstas na lei.**

(**Acórdão nº** 1301-004.175, Rel. Cons. Roberto Silva Júnior, Terceira Câmara / 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção, Data da Sessão de Julgamento 11/11/2019)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa: (...)

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITA BRUTA. Verificado que as receitas advêm exclusivamente de prestação de serviços, **a base de cálculo do IRPJ, observadas as regras de tributação com base no Lucro Presumido, é determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta. No regime do lucro presumido tributa-se a receita bruta sem dedução de custos e despesas.** A sistemática do lucro presumido é diferente da sistemática do lucro real, pois, tem como base uma presunção de lucro, calculada pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta. **Não é possível à empresa optante pelo lucro presumido adotar procedimento com as vantagens a que teria direito pelo lucro real, mesclando os regimes de apuração.** Por conseguinte, o lucro presumido no caso dos presentes autos representa apenas 32% da receita bruta e conseqüente custo/despesa 68% da receita bruta, ainda que tais custos ou

despesas sejam menores ou maiores que o mencionado percentual. Assim, deve-se entender que a receita bruta a ser considerada para fins de tributação com base no lucro presumido é o preço determinado na nota fiscal da prestação de serviços sem as exclusões de custo ou despesas pretendidas pela Recorrente. RECEITA BRUTA. CONCEITO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO ISS DA RECEITA BRUTA QUANDO O CONTRIBUINTE É O PRESTADOR DO SERVIÇO. A receita bruta compreende o preço dos serviços prestados, não sendo incluídos os impostos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o prestador dos serviços seja mero depositário. Portanto, não há permissivo legal para que se exclua da receita bruta, o ISS do qual o prestador do serviço é o contribuinte do imposto e não mero depositário conforme estabelece o artigo 5º da Lei Complementar nº 116, de 2003. (...) (**Acórdão nº** 1802-002.047, Rel. Cons. ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Segunda Turma Especial da 1ª Seção, Data da Sessão de Julgamento 12/03/2014)

(grifos e destaques nossos)

Por oportuno, colho trecho do Acórdão nº 1301-004.175, no qual o Relator, Conselheiro Roberto Silva Júnior, expõe de forma didática a lógica do regime de tributação pelo Lucro Presumido:

“(…)

De início, é preciso identificar qual a forma de apuração do lucro tributável adotada pela recorrente no ano em questão: lucro real ou lucro presumido. Se a recorrente tivesse apurado o IRPJ pelo lucro real, a controvérsia não existiria, pois, em princípio, seriam considerados como despesas dedutíveis os valores repassados a médicos e a empresas de prestação de serviços, porquanto necessários à obtenção da receita da recorrente.

No lucro presumido, entretanto, a situação é diferente. Aqui a apuração da base de cálculo não parte do lucro contábil, mas da receita bruta, da qual só podem ser excluídos, mercê do parágrafo único do art. 31 da Lei nº 8.981/1995, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, dos quais o vendedor ou o prestador de serviços seja mero depositário.

Sobre a receita, depois de excluídos aqueles valores, aplica-se um percentual estabelecido em lei para se chegar ao valor do lucro presumido. Note-se que a aplicação do percentual dá o lucro a ser tributado, e ao mesmo tempo, por uma questão de lógica, dá a despesa presumida.

Se o coeficiente de presunção for 8%, a despesa do período se presume corresponder a 92% da mesma receita que serviu de base para a apuração do lucro presumido. O contribuinte fica dispensado de provar a efetiva existência da

despesa. Por outro lado, nenhuma despesa específica, por mais necessária ou relevante que seja, pode ser excluída na apuração do lucro presumido.

Boa ou ruim, essa é a lógica do lucro presumido. Porém, a essa forma de apuração ninguém está obrigado. Quem não quiser se submeter às suas regras, que fique no lucro real e, nesse caso, poderá deduzir todas as despesas que sejam usuais e necessárias ao exercício da atividade econômica. Porém, o contribuinte, ao fazer a opção pelo lucro presumido, não poderá retirar da sistemática do lucro real as regras que lhe convenham.

A apuração pelo lucro presumido não comporta deduções ou exclusões, além daquelas previstas no art. 31 da Lei nº 8.981/1995. Há casos, entretanto, em que a lei permite algumas deduções específicas, levando em conta as características específicas da atividade econômica, tal como ocorre com a revenda de veículos usados e com as empresas de propaganda e publicidade. Tais regras, por serem específicas, não podem ter seu campo de incidência alargando, seja por analogia ou por qualquer outra forma de interpretação.”

Por fim, a Recorrente também invoca a Solução de Consulta COSIT nº 345/2014, sob o argumento de que os serviços de transporte e destinação final de resíduos sólidos são atividades indissociáveis, o que justificaria uma tributação diferenciada sobre tais montantes.

Todavia, a referida Solução de Consulta não trata da exclusão de receitas da base tributável, mas sim da classificação dos serviços para fins de aplicação do percentual do lucro presumido. Veja-se:

“Solução de Consulta COSIT nº 345/2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. COLETA E TRANSPORTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS. SERVIÇOS EM GERAL. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF08/DISIT Nº 70, DE 2013, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 8, DE 2013.

A atividade de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários enquadra-se como prestação de serviços em geral de que trata a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. A pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no regime de lucro presumido apurará a base de cálculo do imposto mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração em decorrência da prestação desse tipo de serviço.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Decreto nº 7.708, de 2012
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL EMENTA:

RESULTADO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. COLETA E TRANSPORTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS. SERVIÇOS EM GERAL.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF08/DISIT Nº 70, DE 2013, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 8, DE 2013.

A atividade de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários enquadra-se como prestação de serviços em geral de que trata a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. A pessoa jurídica tributada pela contribuição com base no resultado presumido apurará a base de cálculo da contribuição mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração em decorrência da prestação desse tipo de serviço.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Decreto nº 7.708, de 2012.

(grifos e destaques nossos)

Observa-se, portanto, que a Solução de Consulta mencionada não autoriza a exclusão de valores da receita tributável, mas apenas orienta a forma de cálculo do lucro presumido sobre as atividades de coleta e transporte de resíduos sólidos.

Diante do exposto, e considerando que a Recorrente não apresentou documentos capazes de infirmar o decidido pela DRJ em primeira instância, mantenho a decisão pelos seus próprios fundamentos e **nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.**

3 DA INCORREIÇÃO DOS VALORES APURADOS A TÍTULO DE IRPJ, CSLL, PIS/COFINS– RECEITA BRUTA MENSAL

A Recorrente sustenta que a fiscalização incorreu em erro ao considerar a totalidade dos valores faturados como receita tributável, sem excluir os montantes supostamente repassados à empresa CRVR. Segundo alega, *"somente após excluirmos os valores repassados à empresa CRVR para a destinação final do lixo é que teremos o correto e adequado valor que deve compor a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica"*. Essa mesma argumentação é reproduzida nos tópicos subsequentes, em que a Recorrente pleiteia a exclusão dos referidos valores das bases de cálculo da CSLL e das contribuições ao PIS e à COFINS.

A controvérsia ora analisada insere-se no mesmo contexto já examinado no tópico anterior, qual seja, a possibilidade de exclusão dos valores alegadamente repassados à empresa CRVR da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Conforme demonstrado, a sistemática de apuração do Lucro Presumido não permite a dedução de custos ou despesas da receita bruta, salvo hipóteses expressamente previstas em lei, o que não se verifica no caso concreto. Dessa forma, não há amparo legal para excluir tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que ambos os tributos são apurados com base na mesma receita bruta.

No que se refere às contribuições ao PIS e à COFINS, o regime cumulativo — aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido — determina que a base de cálculo seja o faturamento, conceito equivalente ao da receita bruta, nos termos do artigo 3º, caput, da Lei nº 9.718/1998. Assim, não há previsão legal para exclusão dos valores supostamente repassados à CRVR da base de cálculo dessas contribuições, salvo as hipóteses específicas elencadas no § 2º do referido artigo, que não se aplicam ao caso concreto.

Portanto, mantenho a decisão recorrida também nesse ponto, negando provimento ao Recurso Voluntário.

4 VIOLAÇÃO AOS CONCEITOS DE RECEITA E FATURAMENTO PREVISTOS NO ART. 195, I, “B”, DA CF/88 E ART. 1º DAS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03

A Recorrente sustenta que a fiscalização teria desconsiderado os conceitos de receita bruta e faturamento ao não permitir a exclusão das contribuições ao PIS e à COFINS de suas próprias bases de cálculo, tal como ocorreu com o ICMS no julgamento do RE nº 574.706/PR pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Segundo sua argumentação, o mesmo raciocínio aplicado ao ICMS deveria ser estendido às contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que tais tributos não representariam efetiva receita da empresa.

Além disso, alega que a Lei nº 12.973/2014, ao prever a inclusão dos tributos sobre a receita bruta na própria base de cálculo do PIS e da COFINS, contrariaria a Constituição Federal e, portanto, deveria ser afastada.

No tocante à possibilidade de exclusão das contribuições ao PIS e à COFINS de suas próprias bases de cálculo, à luz do precedente estabelecido pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, entendo que não há suporte legal para tal pretensão, nem decisão judicial vinculante que permita sua adoção.

Nos termos outrora exposto neste voto, as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do Lucro Presumido apuram as contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS sob regime cumulativo, tendo por base de cálculo a receita bruta, conforme previsto expressamente nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998. Tal receita bruta encontra-se definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014, nos seguintes termos:

Art. 12. Compreende-se como receita bruta:

- I – o valor decorrente da venda de bens realizados por conta própria;
- II – o montante obtido na prestação de serviços em geral;
- III – os resultados obtidos nas operações por conta alheia; e
- IV – quaisquer outras receitas relacionadas às atividades principais da pessoa jurídica não enquadradas nos incisos anteriores.

Por outro lado, as únicas exclusões admissíveis da receita bruta para determinação da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS no regime cumulativo encontram-se taxativamente dispostas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998:

Art. 3º (...)

§ 2º Para fins da apuração da base de cálculo prevista no art. 2º, serão excluídos da receita bruta apenas:

- I – valores relativos a vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos;
- II – reversões de provisões e recuperações de créditos anteriormente baixados como perdas, que não impliquem novas receitas, resultados positivos decorrentes da avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial, além de lucros e dividendos de participações societárias já computados como receita bruta;
- V – receitas oriundas da alienação de bens integrantes do ativo não circulante classificados como investimento, imobilizado ou intangível;
- VI – receitas advindas de obras de construção, recuperação, ampliação ou melhoria da infraestrutura vinculadas a contratos de concessão, desde que sua contrapartida seja um ativo intangível representativo do direito de exploração do serviço público.”

Verifica-se claramente que as exclusões previstas pelo legislador são específicas e taxativas, não constando qualquer previsão para exclusão dos tributos incidentes sobre a própria receita bruta, como é o caso das contribuições ao PIS e à COFINS.

Com efeito, a Lei nº 12.973/2014, ao acrescentar os §§ 4º e 5º ao artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, positivou o entendimento de que os tributos incidentes sobre a receita bruta estão incluídos em sua composição, exceto aqueles tributos não cumulativos cobrados destacadamente pelo vendedor ou prestador de serviços na condição de mero depositário:

Art. 12 (...)

§ 4º Na receita bruta **não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante** pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Na receita bruta **incluem-se os tributos sobre ela incidentes** e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O v. Acórdão recorrido analisou esta matéria de forma precisa, merecendo destaque a diferenciação feita pelo julgador de primeira instância, cujas razões são aqui adotadas, a título complementar:

“(…)

*A título elucidativo, há de se ressaltar que, a despeito de a receita bruta ser composta pelos tributos sobre ela própria incidentes, o que inclui o PIS e a Cofins, a legislação admite a exclusão daquela receita bruta somente dos tributos **não cumulativos** cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, situação que não se aplica às contribuições devidas pelo próprio vendedor ou prestador dos serviços.*

Para que um tributo não cumulativo seja excluído da receita bruta é necessário que sua cobrança seja feita de forma destacada, ou seja, que na nota fiscal de venda a parcela a ele referente não integre o valor da mercadoria ou serviço. Tal condição, na legislação federal, alcança o IPI, caso em que o contribuinte de direito figura como verdadeiro depositário, já que o ônus é transferido para o contribuinte de fato, mas não inclui a Contribuição para o PIS e a Cofins, tributos embutidos no valor da transação, mas que têm por contribuinte de direito e de

fato a pessoa jurídica que aufera o faturamento (receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica).

Portanto, incabível a pretensão da contribuinte à exclusão do PIS e da Cofins de suas próprias bases cálculo e, conseqüentemente, correta a apuração dos valores das bases de cálculo efetuada pela fiscalização.”

(grifos e destaques no original)

De outro lado, a Recorrente questiona a constitucionalidade da Lei nº 12.973/2014, afirmando que a inclusão dos §§ 4º e 5º ao artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 ampliaria indevidamente o conceito de receita bruta, violando o artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, da Constituição Federal.

Todavia, este c. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não detém competência para se manifestar sobre alegações de inconstitucionalidade de normas tributárias, nos termos da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004

Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003

Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004

Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

A competência deste Tribunal Administrativo restringe-se à interpretação e aplicação da legislação infraconstitucional vigente, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário a análise sobre a constitucionalidade das normas.

Dessa forma, considerando a plena eficácia dos dispositivos legais referidos, não há qualquer impedimento à sua aplicação. Pelo contrário, é dever dos julgadores administrativos assegurar o integral cumprimento da legislação tributária em vigor.

Por todo o exposto, mantenho integralmente a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos e nego provimento ao recurso voluntário.

5 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Seguindo o mesmo raciocínio das alegações abordadas no tópico anterior, a Recorrente sustenta que a inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS carece de amparo legal, uma vez que tal tributo não configuraria receita própria ou faturamento, mas mero valor repassado ao ente municipal arrecadador. Para embasar seu argumento, faz analogia ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 574.706/PR, que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições.

Alega, ademais, que a Lei nº 9.718/1998 teria ultrapassado o conceito constitucional de faturamento, previsto no art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, ao prever a inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Todavia, não merece prosperar a pretensão da Recorrente.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade, reitero o já consignado anteriormente: não cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apreciar ou declarar a inconstitucionalidade de normas tributárias, conforme claramente disposto pela Súmula CARF nº 2.

Especificamente quanto à inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, aplica-se integralmente o raciocínio antes exposto para fundamentar a legalidade da inclusão dessas próprias contribuições em suas bases de cálculo. Isso decorre do fato de que as exclusões da receita bruta admitidas pelo legislador são expressas e exaustivas, não estando prevista a exclusão dos tributos incidentes sobre a receita bruta, como é o caso do ISSQN.

Igualmente não procede o pedido da Recorrente de aplicar, por analogia, o entendimento fixado pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR ao ISSQN, visto que a situação

do imposto municipal difere substancialmente do ICMS. O ISSQN não segue regime de não cumulatividade, tampouco é um tributo destacado com a característica de simples repasse.

De fato, a questão relativa à inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS encontra-se pendente de julgamento definitivo no STF por meio do RE nº 592.616/RS, que teve repercussão geral reconhecida (tema 118), sem, contudo, decisão final até o presente momento.

Nesse sentido, cito precedente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho, no Acórdão nº 1302-007.147, relativo à situação similar envolvendo, inclusive, os mesmos responsáveis tributários incluídos no polo passivo do auto de infração:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE ANÁLISE PORMENORIZADA DOS LANÇAMENTOS. ANÁLISE POR AMOSTRAGEM. FALTA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. No Auto de Infração estão claramente identificados o sujeito passivo principal e os responsáveis solidários. A infração constatada (omissão de receita na prestação de serviços), e o enquadramento legal estão descritos no auto de infração. Os fundamentos fáticos estão minuciosamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, e a Autoridade Fiscal procedeu a análise de toda a documentação juntada aos autos, incluindo todas as notas fiscais emitidas, não se limitando a análise de apenas uma amostra como querem fazer crer os recorrentes. Além disso, os argumentos expendidos pelos recorrentes, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, demonstram que os recorrentes entenderam perfeitamente quais foram os fundamentos e os dispositivos legais infringidos, tendo apresentado seus argumentos de defesa contra acusação fiscal, o que demonstra que não houve nenhum prejuízo à defesa como alegam. Não há, portanto, que se falar em nulidade do Auto de Infração.

OMISSÃO DE RECEITA. DIFERENÇA ENTRE VALOR DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS E VALOR ESCRITURADO. ALEGAÇÃO DE DIFERENÇA TEMPORAL ENTRE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS E RECEBIMENTO E DE NOTAS FISCAIS CANCELADAS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ALEGAÇÃO. Foi a própria contribuinte quem apresentou à Fiscalização as planilhas contendo a relação de todas as notas fiscais emitidas no período fiscalizado, nas quais estão expressamente indicadas quais notas fiscais foram anuladas. A contribuinte não apresentou provas do cancelamento de notas fiscais além daquelas que já haviam sido informadas no curso do procedimento fiscal. Também não há que se considerar a alegação de que a divergência entre o total da receita apurada de acordo com as anotas fiscais emitidas e o valor

escriturado se deve a diferença temporal no recebimento pela prestação de serviço, uma vez que a contribuinte, no período sob análise, optou pelo reconhecimento de receita pelo regime de competência.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2. As autoridades administrativas, dentre os quais os Conselheiros do CARF estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. A questão já está pacificada com a Súmula CARF nº 2. ISSQN.

EXCLUSÃO DO ICMS A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. DECISÃO DO STF QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE, EXTENSÃO DA DECISÃO PARA O ISSQN. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. As exclusões da receita bruta para fins de apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo são enumeradas de forma exaustiva no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e dentre as exclusões não está citada os tributos incidentes sobre a receita bruta auferida. A contribuinte pretende estender a decisão do STF no caso do RE 574.706, mas a decisão foi em relação à exclusão especificamente do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo ser estendida ao ISSQN. Há, em verdade, perante o STF o julgamento do RE 592.616/RS matéria concernente à inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da Cofins, que teve repercussão geral reconhecida (tema 118). Contudo, ainda não há decisão definitiva quanto a constitucionalidade ou não de o ISSQN poder compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. De modo que há que ser aplicada a legislação tributária vigente, nos termos da Súmula CARF n 2.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO. A contribuinte claramente não informou na ECF e em DCTF os reais montantes da receita auferida. Aliás conscientemente ofereceu à tributação valores muito menores do que os realmente auferidos e escriturados em livro caixa. Não se trata, portanto, de simples omissão de receita. Mas tentativa de subtrair do FISCO o conhecimento do fato gerador ao encaminhar a ECF, EFD-Contribuições e DCTF com valores de receita inferiores ao efetivamente auferido.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. ART. 8º DA LEI Nº 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%. Com base na retroatividade benigna, art. 106, II, “c” do CTN e do artigo 8º da Lei nº 14.689/23, a multa qualificada que fora aplicada no percentual de 150%, de acordo com a regra vigente à época do lançamento, deve ser reduzida para o percentual de 100%.

REPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. No presente caso não se trata de simples inadimplemento de obrigação tributária, mas tentativa dolosa de sonegação, ao subtrair do FISCO o conhecimento de fatos geradores por meio do encaminhamento de ECFS, EFD-Contribuições e DCTFs com informações inexatas ou falsas, subsumindo-se ao

disposto no art. 71, Inc. I da Lei nº 4.502/64. Os sócios tinham poderes para administrar a empresa, quer seja de forma isolada ou em conjunto. A conduta de cada um deles foi individualizada pela Autoridade Fiscal, e foram os responsáveis pelo encaminhamento das ECFs, EFD-Contribuições e DCTFs com informações falsas/inexatas.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Os autos de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social foram decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplicando-se o que foi decidido em relação ao mérito relativo àquele tributo

(...)

A Recorrente pretende estender a decisão do STF no RE 574.706, mas a decisão foi em relação à exclusão especificamente do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo ser estendida ao ISSQN.

Há, em verdade, perante o STF o julgamento do RE 592.616/RS matéria concernente à inclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da Cofins, que teve repercussão geral reconhecida (tema 118).

Contudo, ainda não há decisão definitiva quanto a constitucionalidade ou não de o ISSQN poder compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Portanto, não havendo ainda decisão definitiva quanto a (in)constitucionalidade da inclusão do ISSQN na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, há que ser aplicada a legislação tributária vigente, nos termos da Súmula CARF nº 2."

(grifos e destaques nossos)

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida.

6 MEMÓRIA DE CÁLCULO – REDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO

Na sequência, a Recorrente reitera que *“realizou auditoria contábil com o fito de recalcular os valores atribuídos pela receita federal como crédito tributário devido”*, excluindo da base de cálculo dos tributos lançados, os valores relativos aos tributos e a despesa com o tratamento e destinação final do lixo, na forma das alegações analisadas acima.

Por concordar integralmente com seus fundamentos, faço uso da faculdade conferida pelo inciso I, §12º, do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº

1.634/2023¹, adotando as razões de decidir do v. Acórdão Recorrido, destacando-se o trecho abaixo colacionado:

“(…)

Verificam-se descabidas todas as apurações apresentadas pelo contribuinte neste tópico, que a despeito de totalmente ilegítimo, pelo até aqui já exposto, merece considerações por um importante senão: referidas apurações apresentadas pelo contribuinte consistem na apuração de uma parte INCONTROVERSA, que não encontra guarida na fase litigiosa.

Os cálculos apresentados, quando chegam a um montante A PAGAR de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, revelam que aquele montante, aos olhos do contribuinte, seriam os valores que teria que recolher em decorrência do procedimento fiscal ajustado por suas alegações.

Contudo, a despeito de consistir em parte de matéria não contestada, não há que se apartar e cobrar os créditos A PAGAR apurados pelo próprio contribuinte, porquanto há contestação geral quanto a nulidade por vício material do lançamento que abarca todo o crédito tributário lançado, mantendo o litígio em relação a totalidade dos valores lançados.

Cumpr, no entanto, tecer breves comentários quanto a apuração do contribuinte segregada em tópico específico de sua Impugnação. Quanto ao IRPJ e CSLL, nota-se que o contribuinte deduz o PIS, a COFINS e os próprios IRPJ e CSLL de sua base tributária.

Ocorre que tendo optado pelo Lucro Presumido, não há qualquer dedução passível de ser efetuada sobre aquele Lucro, como visto em tópico específico. Ademais, a dedução daqueles tributos por não adentrarem o conceito de receita bruta é flagrante infração à lei tributária que categoricamente previu a inclusão dos tributos incidentes na sua composição.

Quanto ao PIS e COFINS, nota-se igualmente que o contribuinte deduz indevidamente as mesmas contribuições ao PIS, COFINS, além do IRPJ e CSLL da sua base tributável.

Em sua apuração, seja do IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, a despeito de argüir a dedução do ISSQN das bases tributáveis em sua impugnação, o contribuinte não a deduz em seus cálculos.

Indevida, portanto, as alterações pleiteadas pelo contribuinte e consubstanciadas nas memórias de cálculo acostadas ao processo com as quais diz concordar por ajuste ao procedimento fiscal instaurado.”

¹ **Portaria nº 1.634/2023 (RICARF)**

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; (...).”

Nesses termos, mantenho integralmente a decisão de primeira instância por seus próprios fundamentos, e nego provimento ao recurso voluntário.

7 IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS E APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%

A defesa contesta a acusação de omissão de receitas, sustentando que a fiscalização não apresentou provas concretas de que a empresa teria deixado de declarar valores efetivamente recebidos. Afirma que a aplicação da multa qualificada de 150% é desproporcional e sem respaldo em fatos concretos, violando o princípio da proporcionalidade.

Contudo, a auditoria fiscal identificou diferenças claras entre os valores escriturados pela Recorrente e aqueles efetivamente registrados nos documentos fiscais emitidos pela empresa, constatando a existência de receita não declarada ao Fisco com fundamento nas provas colhidas da documentação acostada pela própria contribuinte.

Ademais, a autoridade fiscal demonstrou satisfatoriamente a ocorrência de fraude e sonegação pela Recorrente, condutas dolosas que justificaram plenamente a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, conforme explicitado de forma criteriosa e objetiva pelo julgador no v. Acórdão recorrido:

*“(...) À luz da legislação acima transcrita, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos: **sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a 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 ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; **fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, **a ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária principal, **ou a excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento; e **conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.*

*A constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação acima transcrita. No presente caso, a autoridade fiscal **enquadrou a conduta dolosa** do contribuinte em **prática de sonegação e fraude**, previstas nos*

art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, conforme Relatório de Atividade Fiscal às folhas 65 a 67. Ao contrário do que alega o contribuinte, portanto, o autuante bem especificou a conduta, descrita no Relatório, e o fundamento legal da prática dolosa, acima referendado.

No presente caso, a Fiscalização evidenciou satisfatoriamente a conduta dolosa do contribuinte, caracterizadora de fraude e sonegação, quando reiteradamente e de forma “lógica”, as notas fiscais acima de R\$ 200.000,00 eram registradas por valores deduzidos em exatamente R\$ 100.000,00 e as notas fiscais com valores compreendidos entre R\$ 70.000 e R\$ 200.000,00 eram registradas com um “desconto” de R\$ 40.000,00.

Ficou evidenciado também, e sem qualquer contestação pelo contribuinte na Impugnação, que este fazia uso indevido de retenções na fonte para deduzir da apuração tributária, aumentando ou simplesmente criando retenções na fonte de IRPJ ou CSLL onde sequer teria havido retenções. Conforme demonstrado pela fiscalização no cálculo do lançamento de ofício, o contribuinte fez uso de Imposto de Renda na fonte de R\$ 647.223,17 reais, quando de fato havia direito a deduzir R\$ 142.722,38; enquanto de forma ainda mais gravosa, deduziu R\$ 177.590,23 a título de CSLL retida na fonte quando na verdade não havia qualquer valor legítimo a este título a seu favor.”

Tais condutas evidenciam claramente uma ação dolosa da contribuinte, que objetivou impedir ou retardar, parcial ou integralmente, o conhecimento pela autoridade tributária dos fatos geradores e dos valores reais devidos a título de tributos. Tal contexto é suficiente para caracterizar a prática dolosa exigida pela legislação e justificar plenamente a qualificação da multa de 150%, como corretamente decidido pelo julgador a quo.

Não obstante o exposto, embora a aplicação da multa qualificada de 150% esteja devidamente fundamentada, deve-se observar a retroatividade benigna prevista na legislação tributária superveniente. Em virtude da alteração introduzida pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023 ao inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cumpre reconhecer a redução da multa qualificada de 150% para o percentual de 100%, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, exclusivamente para reduzir a multa qualificada para 100%, mantendo, no mais, a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

8 DA MULTA CONFISCATÓRIA APLICADA

A Recorrente argumenta, por fim, que a multa imposta pela fiscalização possui caráter confiscatório, afrontando o artigo 150, IV, da Constituição Federal. Destaca que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já reconheceu que multas excessivas podem configurar confisco, sendo necessária sua revisão para garantir a razoabilidade e proporcionalidade da sanção.

Conforme exposto reiteradamente no decorrer deste voto, este c. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não detém competência para se manifestar sobre alegações de inconstitucionalidade de normas tributárias, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Em razão disso, não cabe a este órgão apreciar as alegações da Recorrente relativas ao suposto caráter confiscatório da multa aplicada pela fiscalização, por se tratar de matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto, mantendo integralmente a decisão recorrida.

| CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito as nulidades suscitadas para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

A multa qualificada aplicada no percentual de 150% deve ser reduzida ao patamar de 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

