



<b>Processo nº</b>	11080.721439/2020-03
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1302-007.147 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de junho de 2024
<b>Recorrente</b>	BRISA TRANSPORTES EIRELI
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **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 expostos 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 notas fiscais emitidas e o valor escriturado se deve à 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 N.º 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 constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados. A questão já está pacificada com a Súmula CARF n.º 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.º 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 N.º 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 n.º 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer dos argumentos relacionados ao auto de infração formalizado no processo n.º 11080.721441/2020-74; e, quanto à parte conhecida, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada para o patamar de 100% (cem por cento), mantendo-se o lançamento de ofício e a atribuição de responsabilidade tributária solidária de Gérson Luiz Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Henrique Bitelo, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão 108-001.088 da 33<sup>a</sup> Turma da DRJ08, de 28 de agosto de 2020, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte Brisa Transporte Eireli contra auto de infração da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre.

Segundo o que consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 997 a 1035), contra a contribuinte foram lavrados auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendários 2015 e 2016, por suposta falta de oferecimento à tributação de toda a receita auferida pela empresa.

No cotejamento entre o valor das receitas informadas na ECF com as notas fiscais válidas emitidas no mesmo período, a Autoridade Fiscal constatou que o valor da receita informada na ECF era menor, conforme os valores da tabela abaixo, contida no Termo de Verificação Fiscal:

Quadro 6 – Receita bruta omitida nos anos-calendário de 2015 e 2016

Ano	Trimestre	Receita Bruta		
		Informado em ECF/EFD- Contribuições	Apurado	Diferença
2015	1º	2.028.476,53	2.763.021,01	734.544,48
	2º	1.635.503,45	1.910.158,52	274.655,07
	3º	1.190.885,93	1.860.885,93	670.000,00
	4º	1.177.939,57	1.873.499,91	695.560,34
2015 Total		6.032.805,48	8.407.565,37	2.374.759,89
2016	1º	1.780.035,16	3.348.349,86	1.568.314,70
	2º	1.352.372,64	2.027.404,28	675.031,64
	3º	1.225.993,88	1.825.993,88	600.000,00
	4º	1.002.270,40	2.805.336,74	1.803.066,34
2016 Total		5.360.672,08	10.007.084,76	4.646.412,68
Total Geral		11.393.477,56	18.414.650,13	7.021.172,57

A multa de ofício foi qualificada porque a Autoridade Fiscal entendeu que a conduta do sujeito passivo enquadrava-se ao disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Foram lavrados termos de sujeição passiva solidária contra as pessoas físicas que compunham o seu quadro societário (Gérson Luiz Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Henrique Bitelo), pelo fato dos mesmos serem administradores e responsáveis pelas informações prestadas nas ECFs, EFDs-Contribuições e DCTFs, e, segundo a Autoridade Fiscal, tinham ciência que os valores informados naqueles documentos fiscais eram menores do que a receita efetivamente auferida, enquadrando suas condutas no artigo 135, III, do CTN.

Também foram lavrados autos de infração por compensação indevida de IRPJ e CSLL retidos na fonte que foram formalizados no processo administrativo nº 11080.721441/2020-74.

A contribuinte e os responsáveis solidários impugnaram o auto de infração (e-fls 1163 a 1232, 1238 a 1307 e 1501 a 1570), arguindo, preliminarmente a nulidade do auto de infração por vício material, porque segundo os mesmos, o lançamento fora baseado em amostragens e análise de algumas notas fiscais, carecendo o relatório fiscal de informações claras e precisas, não tendo sido observado os artigos 9º, 10º, III, do Decreto 70.235/1972, prejudicando o direito de defesa dos envolvidos.

No mérito os impugnantes questionaram as bases de cálculo utilizadas na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, alegando: (i) descumprimento ou atraso em pagamentos por serviços prestados, quando já emitidas as notas fiscais; e (ii) divergências entre o valor que a empresa entende devido pelo tomador de serviços e o valor efetivamente recebido pelos serviços prestado.

Alegaram, ainda, que muitas notas fiscais teriam sido posteriormente canceladas, de modo que não teria ocorrido o fato gerador dos tributos lançados.

O sujeito passivo recalcoulou o IRPJ com a exclusão do PIS, COFINS e ISSQN porque considerou que não deveriam compor a base de cálculo do IRPJ, com fundamento na decisão do STF, que ao julgar o RE n.º 574.706-RG, decidiu que o valor arrecadado a título de ICMS não deveria compor a base de cálculo o PIS e da COFINS.

O sujeito passivo questionou a constitucionalidade da lei n.º 12.973/14, que segundo a mesma, teria ampliado indevidamente o conceito de receita bruta:

Em relação a responsabilidade tributária atribuída aos sócios do sujeito passivo, estes suscitaron a sua ilegitimidade passiva solidária, arguindo que somente poderia ser atribuída em casos específicos previstos na legislação, e que o mero inadimplemento de tributos não seria suficiente para atribuir-lhes responsabilidade tributária solidária, sendo necessária a comprovação da prática de atos com excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato social.

As impugnações foram julgadas improcedentes pela 33<sup>a</sup> Turma da DRJ08, em acórdão cuja ementa transcrevo abaixo:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/04/2015 a 30/06/2015, 01/07/2015 a 30/09/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/03/2016, 01/04/2016 a 30/06/2016, 01/07/2016 a 30/09/2016, 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

#### **PROVAS. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.**

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos em lei.

#### **PERÍCIA. REQUERIMENTO. INDEFERIMENTO.**

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

#### **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO.**

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1<sup>a</sup> instância nas situações expressamente previstas na legislação.

#### **INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRINCÍPIOS. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCOMPETÊNCIA.**

Descabe apreciar, em sede de contencioso administrativo fiscal, alegações fundadas em constitucionalidade de leis, ilegalidade de atos normativos ou violação de princípios que compõem a legislação tributária.

#### **LANÇAMENTO. REQUISITOS. VALIDADE.**

São válidos os lançamentos efetuados com observância aos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**  
Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/04/2015 a 30/06/2015, 01/07/2015 a 30/09/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/03/2016, 01/04/2016 a 30/06/2016, 01/07/2016 a 30/09/2016, 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

**OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS CANCELADAS. COMPROVAÇÃO.**

A mera alegação de existência de erro na apuração da base de cálculo em virtude da inclusão indevida de notas fiscais canceladas não acarreta a revisão do lançamento quando desacompanhada de documentos hábeis a comprová-la.

**LUCRO PRESUMIDO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há previsão de dedução da receita bruta na forma de tributação pelo lucro presumido.

**BASE DE CÁLCULO. ICMS. RE 574706/PR.**

A aplicação do RE 574706/PR ao julgamento administrativo de primeira instância depende de manifestação expressa da Procuradoria da Fazenda Nacional.

**RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO.**

As pessoas jurídicas que compensarem com o imposto devido em sua declaração o retido na fonte, deverão comprovar a retenção correspondente com uma das vias do documento fornecido pela fonte pagadora.

**LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS.**

Aplica-se aos lançamentos tidos como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há elementos novos a ensejar conclusões diversas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015, 01/04/2015 a 30/06/2015, 01/07/2015 a 30/09/2015, 01/10/2015 a 31/12/2015, 01/01/2016 a 31/03/2016, 01/04/2016 a 30/06/2016, 01/07/2016 a 30/09/2016, 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

**SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE.**

Os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

**MULTA QUALIFICADA. DOLO.**

Caracteriza sonegação a elaboração sistemática e reiterada de escrituração fiscal e a confissão de débitos da ordem de cerca de 10% das receitas auferidas pelo sujeito passivo.

Irresignada com o r. acórdãos o sujeito passivo e os responsáveis solidários Géron Luiz Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Henrique Bitelo apresentaram recurso voluntário em conjunto, no mesmo documento juntado às e-fls. 1648 a 1717), onde:

-ratificaram seu entendimento quanto a nulidade do lançamento, porque segundo os recorrentes, teria sido realizado com base em alguns cruzamentos, aferições por amostragens e análise de algumas notas fiscais, de modo que o relatório fiscal careceria de informações claras e precisas, não observando o disposto no inciso III do artigo 10 da lei 70.235/1972;

-alegam que não há nos autos a indicação dos dispositivos legais infringidos, e o resumo das constatações realizadas pela Autoridade Fiscal não guardariam relação lógica com a documentação anexada ao processo, bem como não haveria nos autos elementos suficientes para aferir se a análise realizada pela autoridade encontraria respaldo na legislação;

-afirmam que a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal estava errada porque em muitas ocasiões houve o cancelamento da nota fiscal porque o tomador dos serviços não reconheceu a sua efetiva prestação o que levaria à exclusão do valor da base de cálculo;

-afirmam também que a base de cálculo utilizada no lançamento estaria errada porque teria considerado como receita bruta em montantes superiores ao que seria correto, não tendo observado o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 574.706-RG, tendo decidido que o ICMS não deve integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins;

-defendem que a alteração do conceito de receita bruta promovido pela Lei n.º 12.973/14 é inconstitucional, porque teria afrontado o art. 195, I, da Constituição Federal ao ampliar o conceito de receita;

-defendem também a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS;

-apresentam argumentos contra a compensação indevida de IRRF, cuja matéria está sendo discutida no processo n.º 11080.721441/2020-74;

-irresignam-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, considerando-a de natureza confiscatória;

-alegam que o mero inadimplemento do tributo é insuficiente para estender ou acarretar responsabilidade subsidiária do sócio, sendo necessário a comprovação de que estes agiram com excessos de poder e infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, e não haveria no relatório fiscal qualquer fato imputado especificamente aos sócios, individualizando suas condutas e demonstrando sua conduta como dolosa, contendo apenas alegações genéricas, de modo que a fiscalização não se desincumbiu de sua obrigação de produzir provas quanto a responsabilização dos sócios.

Requereram ao final:

1) Fosse acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração diante do vício material apontado, pela violação aos artigos 9, 10, 11, 59 e 60 do Decreto 70.235/1972, nos termos da sua fundamentação.

2) Não sendo acolhida a preliminar, que o auto de infração deve ser julgado improcedente em razão de que as informações utilizadas para atribuição de valores relativos ao faturamento da impugnante se deram de forma equivocada, comprometendo-se assim todos os cálculos elaborados pela auditora fiscal;

3) Fossem excluídos dos valores dos créditos tributários constituídos, os saldos que incluíram na base de cálculo dos tributos os valores que não possuem natureza jurídica de faturamento na esteira no precedente do STF, RE 574706, Rel<sup>a</sup>. Min<sup>a</sup>. Cármel Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017);

4) Fosse excluída a multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) 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 nos termos da fundamentação acima exposta;

5) Protestam pela produção de todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente a produção de prova pericial.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Wilson KAzumi Nakayama, Relator.

O sujeito passivo Brisa Transportes Eireli e os responsáveis solidários Gerson Luiz Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Henrique Bitelo apresentaram recurso voluntário em conjunto às e-fls. 1648 a 1717.

O recurso voluntário foi apresentado tempestivamente e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72. De modo que dele conheço e passo a analisa-lo.

Contudo, os recorrentes apresentaram argumentos de defesa tanto contra o lançamento analisado no presente processo, quanto ao auto de infração lavrado por compensação indevida de IRPJ e CSLL retidos na fonte que foram formalizados no processo administrativo n° 11080.721441/2020-74.

Assim, conheço apenas em parte do recurso voluntário, deixando de analisar os argumentos da defesa contra o auto de infração formalizado no processo n° 11080.721441/2020-74.

### 1.Da arguição de nulidade do Auto de Infração

Os Recorrentes ratificaram o argumento de nulidade do auto de infração por vício material porque, segundo os mesmos, o lançamento fora baseado em amostragens e análise de algumas notas fiscais, carecendo o relatório fiscal de informações claras e precisas, não tendo sido observado os artigos 9º, 10º, III, do Decreto 70.235/72, prejudicando o direito de defesa dos envolvidos. Alegam, ainda, que não houve a descrição da disposição legal infringida, conforme dispõe o art. 11 do Decreto 70.235/72:

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

O relatório apresentado pela auditoria da Receita Federal que culminou no lançamento dos Autos de Infração juntados ao presente processo administrativo fiscal, concluiu de forma prematura e inadequada, que houve por parte da empresa ora impugnante, violação à legislação que rege o Imposto de Renda

Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, além de normas atinentes a legislação penal tributária.

De igual maneira, o acórdão da 33<sup>a</sup> turma de julgamento manteve em sua integralidade o auto de lançamento.

Consoante relatório supra referido, quando comparadas as receitas declaradas com informações prestadas por terceiros em DIRF, foram constatadas importantes divergências.

Ao analisar o relatório de verificação fiscal percebe-se que os subsídios utilizados pela fiscalização foram baseados em meras amostragens não podendo ser considerados como corretos e adequados a uma imposição desta magnitude, merecendo a sua reforma por ocasião do julgamento do presente recurso.

Percebe-se que não foi realizada uma análise pormenorizada dos lançamentos, simplesmente, foram realizados alguns cruzamentos, aferições por amostragens e análise de algumas notas fiscais, sendo assim, temos que o relatório carece de informações claras e precisas na medida em que não observa o inciso III do artigo 103 da lei 70.235/1972.

Outro aspecto que merece destaque, refere-se ao fato de que o artigo 9º da lei 70.235/1972, estabelece como requisitos objetivos e obrigatórios os quais deverão fazer parte do processo administrativo os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito.

Neste contexto, temos que o presente processo não reúne a documentação prevista na legislação específica o que resulta na inconsistência dos elementos apresentados não podendo gerar efeitos em relação ao impugnante ora recorrente.

Outro requisito objetivo previsto expressamente na legislação refere-se a obrigatoriedade de constar expressamente e de forma fundamentada a disposição legal infringida na forma do artigo 115 inciso III do decreto 70.235/1972.

Ao contrário disto, o relatório possui blocos de fundamentação que percebe-se que são adaptados a todos os casos similares submetidos a fiscalização.

Pior do que isto é o acórdão que preocupou-se apenas em manter o auto de infração com fundamentos genéricos e a todo momento esquivando-se de enfrentar as questões de direito submetidas pela defesa.

Sendo assim, estamos diante de um flagrante vício material do lançamento, pois a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fato s/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal ou auto de infração, inviabilizando assim o direito de defesa da impugnante.

O artigo 1426 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

Aliás, o artigo 377 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos gerador es do débito constituído, in verbis:

No mesmo sentido, o artigo 508 da Lei nº 9.784/99 estabelece e que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade, vejamos:

Consoante se infere dos dispositivos legais referidos, o lançamento somente terá sustentáculo nas normas jurídicas e, consequentemente, terá validade se o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo.

A ausência dessa descrição clara e precisa, no relatório Fiscal, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Os requisitos para validade do ato administrativo de lançamento de ofício estão discriminados no art. 10 do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Constatou que nos autos de infração de IRPJ (e-fls. 1054 a 1084), CSLL (e-fls. 1086 a 1108, COFINS (e-fls. 1110 a 1119) e PIS (e-fls. 1121 a 1130) estão claramente identificados o sujeito passivo principal e os responsáveis solidários, tem perfeitamente informado a data (07/02/2020 às 17:18), o local da lavratura (Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS).

A infração constatada (omissão de receita na prestação de serviços), e o enquadramento legal estão descritos no auto de infração (conforme exemplo do excerto abaixo do auto de infração de IRPJ, sendo também identificados a infração e o enquadramento legal dos lançamentos relativos à CSLL, PIS e COFINS nos respectivos autos de infração):

**OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE**  
**INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

O contribuinte não ofereceu à tributação receitas da prestação de serviços de coleta, transporte e/ou destinação de resíduos, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
28/02/2015	532.390,02	150,00
31/03/2015	825.344,93	150,00
31/05/2015	200.000,00	150,00
30/06/2015	200.000,00	150,00
31/07/2015	200.000,00	150,00
31/08/2015	270.000,00	150,00
30/09/2015	200.000,00	150,00
30/11/2015	363.875,04	150,00
31/12/2015	331.685,21	150,00
31/01/2016	168.314,70	150,00
29/02/2016	400.000,00	150,00
31/03/2016	1.000.000,00	150,00
30/04/2016	300.000,00	150,00
30/06/2016	375.031,64	150,00
31/07/2016	200.000,00	150,00
31/08/2016	200.000,00	150,00
30/09/2016	200.000,00	150,00
31/10/2016	200.000,00	150,00
30/11/2016	100.000,00	150,00
31/12/2016	1.503.066,34	150,00

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2016:

Art. 146, 147, 516, 518, 519 e 841 do RIR/1999; art. 13 da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Lei nº 12.814/2013; art. 1º, caput, 25, I, e 26, caput, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014; art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1997, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014; art. 27 do Decreto-Lei nº 5.844/1943.

Art. 528 do RIR/1999.

Art. 15, caput c/c §1º, III, § 2º, e 24, caput e § 1º, da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 12.973/2014.

Art. 3º, caput e §§ 1º e 4º, da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.430/1996.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Além disso, os fundamentos fáticos estão minuciosamente descritos no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 997 a 1035), 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. Isto já havia sido constatada pela DRJ, como se percebe no excerto abaixo do acórdão:

(....)

De acordo com os interessados:

Ao analisar o relatório de verificação fiscal percebe-se que os subsídios utilizados pela fiscalização foram baseados em meras amostragens não podendo ser considerados como corretos e adequados a uma imposição desta magnitude.

Entretanto, ao contrário do alegado, a Autoridade fiscal não apurou as bases de cálculo dos tributos lançados por amostragem. Conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal, toda a documentação integrante dos autos foi objeto de análise, incluindo a totalidade das Notas Fiscais relativas ao período fiscalizado e as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte transmitidas pelas fontes

pagadoras. Além disso, a contribuinte foi intimada a esclarecer as divergências apuradas, clara e didaticamente demonstradas através de diversas planilhas e documentação como, por exemplo, as elencadas a seguir:

- Planilha de Notas Fiscais 2015 (fls. 19 a 23);
- Planilha de Notas Fiscais 2016 (fls. 24 a 26);
- Planilha de Notas Fiscais 2017 (fls. 27 e 28);
- Livro Caixa – Ano 2015 (fls. 54/85);
- Livro Caixa – Ano 2016 (fls. 86/118);
- Livro Caixa – Ano 2017 (fls. 119/171);
- ECF e seus registros de 2015 a 2017 (arquivo não paginável juntado às fls. 219);
- Demonstrativos ECF (fls. 284/295);
- DCTF de 2015 a 2017 (fls. 346/536);
- Demonstrativo de valores informados/declarados – ECF e EFD x DCTF (fl. 537/539);
- Demonstrativo da receita bruta constante de notas fiscais (fl. 540);
- Demonstrativo de receitas e retenções informadas em DIRF de terceiros (fl. 546);
- Notas Fiscais de Prestação de Serviços (fls. 588/996);
- Demonstrativo de apuração – IRPJ (fl. 1037 a 1043);
- Demonstrativo de apuração – CSLL (fl. 1044 a 1050);
- Demonstrativo de apuração – Pis/Cofins (fl. 1051 a 1053).

Além disso, pelo que se verifica tantos dos argumentos expendidos na impugnação quanto no recurso voluntário, 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.

Portanto, rejeito a nulidade arguida do auto de infração.

## **2. Da delimitação da controvérsia**

O que estão sendo analisados no presente processo são os lançamentos dos tributos abaixo dos anos-calendários 2015 a 2017 relativos à omissão de receita na prestação de serviços nos anos-calendários 2015 e 2016 :

- Auto de Infração Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 561.693,75, acrescido de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais4 (fls. 1.054 a 1.084);
- Auto de Infração Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 202.209,74, acrescido de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (fls. 1.086 a 1.110);
- Auto de Infração Contribuição para o Pis/Pasep, no valor de R\$ 50.460,14, acrescido de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (fls. 1.121 a 1.129);
- Auto de Infração Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 232.893,08, acrescido de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inc. I, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e demais acréscimos legais (fls. 1.110 a 1.119).

O lançamento do IRPJ e da CSLL decorrentes de suposta compensação indevida de retenção em fonte daqueles tributos foram formalizados no processo n.º 11080.721441/2020-74.

### 3. Mérito

#### 3.1 Do lançamento

De acordo com a Autoridade Fiscal, no cotejamento entre as informações prestadas pelo sujeito passivo nas ECFs dos anos-calendários 2015 e 2016 com as notas fiscais por ele emitidas, constatou-se que os valores oferecidos à tributação em ECF são inferiores aos das notas fiscais válidas emitidas nos mesmos períodos.

##### 2.4.2.1 Multa por omissão de receita da prestação de serviços em geral

No que se refere à receita bruta declarada pela empresa, foram apuradas diferenças em montantes expressivos em quase todos os meses, conforme o demonstrativo de apuração no Anexo 3 a este relatório, e, consequentemente, em termos trimestrais, conforme o Quadro 6 – Receita bruta omitida nos anos-calendário de 2015 e 2016 (pág. 18).

Pelo exame do Anexo 3 (demonstrativo de apuração do PIS e da COFINS), verifica-se, inclusive, que em parte dos meses as omissões de receita deram-se em valores exatos: R\$ 100.000,00 (novembro de 2016), R\$ 200.000,00 (maio, junho, julho e setembro de 2015; julho, agosto, setembro e outubro de 2016), R\$ 270.000,00 (agosto de 2015); R\$ 300.000,00 (abril de 2016) e R\$ 400.000,00 (fevereiro de 2016). Lembramos que esses valores também não compuseram, em termos trimestrais, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL informadas em ECF.

Esses valores exatos demonstram que os responsáveis pelas informações constantes das ECFs, das EFDs-Contribuições e das DCTFs tinham consciência dos valores corretos das receitas a serem oferecidas à tributação, havendo, contudo, subtraído dolosa e arbitrariamente esses valores das bases de cálculo informadas nas escriturações citadas, usadas como base para os tributos confessados em DCTF.

Inclusive em relação às importâncias subtraídas à tributação nos demais meses de 2015 e 2016, verificou-se, conforme exposto no item 2.3.1 – Omissão de receitas da prestação de serviços em geral, que as notas fiscais emitidas pela empresa no período em questão contém valores sistemática e reiteradamente superiores àqueles oferecidos à tributação nos documentos citados, salvo por quatro meses em que não foram apuradas infrações às legislações do PIS e da COFINS, de um total de vinte e quatro (janeiro, abril e outubro de 2015 e maio de 2016).

Ainda conforme o Anexo 3, nos meses de outubro de 2015 e maio de 2016, a receita bruta informada corresponde exatamente aos valores apurados conforme as notas fiscais, o que mais uma vez demonstra que o contribuinte tinha conhecimento dos critérios de apuração corretos, havendo voluntariamente evadido a tributação das receitas omitidas.

No que se refere ao IRPJ e à CSLL, foram apuradas omissões expressivas em todos os trimestres de 2015 e 2016, inclusive naqueles que compreendem os quatro meses sem apuração de infrações à legislação do PIS e da COFINS, conforme o Quadro 6 citado anteriormente. A base de cálculo trimestral desses tributos, informada pelo sujeito passivo em ECF, correspondeu à soma das

respectivas bases de cálculo mensais informadas quanto ao PIS e à COFINS, em EFD-Contribuições.

Assim, o sujeito passivo, por meio das ECFs, das EFD-Contribuições e das DCTFs referentes aos anos-calendário acima, cujas informações são compatíveis entre si, buscou dolosamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, qual seja, a percepção de receitas da prestação de serviços em geral.

O resultado, em termos proporcionais, da conduta acima, combinado com o das demais infrações apuradas no âmbito do presente procedimento fiscal, encontra-se no Quadro 15 –Diferenças proporcionais entre tributos recolhidos e apurados (pág. 35).

Em termos absolutos, os resultados dessa e das demais condutas praticadas correspondem ao valor principal dos tributos objeto de lançamento de ofício, resumido no Quadro 13 – Créditos tributários objeto de lançamento (pág. 31), além dos acréscimos moratórios devidos até que sejam extintos os créditos tributários em questão.

A DRJ manteve o lançamento porque a Recorrente não comprovou que a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal estava errada, eis que não houve a comprovação do efetivo cancelamento de notas físicas por falta de prestação do serviço:

Nos períodos em que a Autoridade tributária constatou omissão de receitas baseada nas notas fiscais emitidas e na escrituração fiscal (anos-calendário 2015 e 2016), a contribuinte era optante pelo Lucro Presumido escriturado pelo regime de competência, no qual a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

Além disso, o procedimento de cancelamento de Notas Fiscais de serviço possui uma série de requisitos que variam de acordo com o município no qual o serviço é prestado e, sendo assim, a autuada deveria ter anexado aos autos os comprovantes do efetivo cancelamento das operações.

Diante do exposto, tendo em vista a não comprovação dos fatos alegados pelos impugnantes, devem ser mantidos os lançamentos decorrentes da omissão de receitas apurada pela Autoridade tributária.

A Recorrente apresenta argumentos retóricos quanto a impossibilidade de se considerar como receita valores que constarem em notas fiscais canceladas, afirmando que deveriam ser excluídas da base de cálculo dos tributos. Contudo não apresentou nenhuma prova do efetivo cancelamento das notas fiscais, arguindo que, se a Autoridade Fiscal tivesse permitido a produção de prova pericial, teria juntado os elementos comprobatórios que demonstrariam o cancelamento das notas fiscais:

#### **INCORREIÇÃO DE VALORES ATRIBUÍDOS AOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS EM RAZÃO DA INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO RECONHECIDOS – CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS –**

Outro aspecto que merece reforma refere-se ao correto valor atribuído a base de cálculo, isto porque, em muitas ocasiões houve o cancelamento da nota fiscal em razão da que o tomador dos serviços não reconheceu a sua efetiva prestação o que culmina da inexistência de fato gerador.

Neste contexto, muito embora a nota fiscal tivesse sido emitida, em algumas ocasiões foi posteriormente cancelada, isto porque não houve a ocorrência do fato gerador, na medida em que o tomador dos serviços não concordou com o montante apontado, através de “glosas” ou até mesmo devido ao inadimplemento não houve o acréscimo patrimonial sendo indevido portanto o pagamento do tributo.

No que diz respeito à prestação de serviços, vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de serviços, fato que ocorre quando o contratante não concorda com o valor cobrado (no todo ou em parte), seja porque os serviços não foram prestados de acordo com o contrato, seja porque os serviços prestados, sem a sua anuência, não foram contratados, ou seja, porque o valor cobrado não tem previsão contratual.

Nesse caso a contratada ora impugnante não é detentora do direito de receber pagamento (no todo ou em parte) pelos serviços prestados. Consequentemente, ainda que ela registre esses valores como receita, eles não passam a assumir tal condição, já que não se consideram como receitas realizadas e, por conseguinte, como receitas auferidas.

No regime de competência, o cancelamento de notas fiscais, seja no mês da prestação de serviço ou em outro mês qualquer, por si só, não afeta a ocorrência do fato gerador ou a apuração da base de cálculo. Todavia, se as causas que motivarem tal cancelamento, configurarem vendas canceladas, o correspondente valor, registrado como receita de serviços, é passível de exclusão da base de cálculo.

Neste sentido a legislação contida no artigo 129 do decreto lei 1598/1977 (legislação do imposto de renda) §1º incisos I e III, tiram da base de cálculo os valores atinentes a vendas canceladas e tributos sobre ela incidentes, senão vejamos;

No mesmo sentido a legislação contida no artigo 1510 da lei 9249/1995 (legislação do imposto de renda) §1º incisos I e III, tiram da base de cálculo os valores atinentes a vendas canceladas e tributos sobre ela incidentes, senão vejamos;

Por sua vez, no mesmo sentido, a lei 9718/1998, legislação aplicável as contribuições ao PIS e COFINS, exclui da base de cálculo vendas canceladas no teor do artigo 3º11, § 2º inciso I.

Exatamente neste sentido é a solução de consulta COSIT N.º 111, DE 22 DE ABRIL DE 2014, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, senão vejamos;

[...]

Portanto, a emissão de nota fiscal pela pessoa jurídica gera contra ela presunção relativa de veracidade de seus dados, aplicável pelo fisco, a seu critério, inclusive no caso de irregularidade na emissão.

Contudo, a alteração da nota fiscal efetuada pela pessoa jurídica após sua emissão deve gerar dois efeitos:

- a) altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em conformidade com a legislação;
- b) não altera os efeitos decorrentes da emissão da nota fiscal original, se efetuada em contrariedade à legislação, permitindo-se, todavia, à pessoa jurídica demonstrar em cada caso individual que a operação efetivamente ocorreu de maneira diversa daquela constante da nota fiscal original.

No presente feito, tivesse a autoridade fiscalizadora permitido a produção da prova pericial a recorrente teria trazido os elementos comprobatórios demonstrando o cancelamento das notas fiscais.

Não assiste razão à Recorrente.

Foi a própria Recorrente quem apresentou à Fiscalização as planilhas contendo todas as notas fiscais emitidas dos anos-calendários 2015 a 2017 (e-fls. 19 a 285), nas quais estão expressamente indicadas quais notas fiscais foram anuladas.

Além disso, caso realmente tivesse provas do cancelamento de notas fiscais além daquelas que já haviam sido informadas no curso do procedimento fiscal, deveria tê-las apresentado na impugnação. Tal determinação obedece ao disposto no art. 16 do Decreto 70.235/72.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)(Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

A Recorrente não apresentou nenhuma justificativa pela não apresentação, na impugnação, dos documentos que comprovariam que haveriam notas fiscais canceladas por não prestação do serviço.

E mesmo depois que a DRJ consignou no acórdão recorrido a falta de apresentação de documentos para comprovação de cancelamento de notas fiscais, a Recorrente não apresentou nenhum documento comprobatório no recurso voluntário, limitando-se a justificar que se lhe fosse permitido a produção de prova pericial teria trazido os documentos comprobatórios.

Ora, como não apresentou provas na impugnação e tampouco no recurso voluntário, sem apresentação de motivo para justificar a apresentação, há que se manter a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal para apuração dos tributos devidos.

### **3.2 Dos outros argumentos de defesa**

#### **3.2.1 Violação do Conceito de receita Bruta**

A Recorrente alega que a Lei nº 12.973 teria ampliado indevidamente o conceito de receita bruta, o que seria inconstitucional:

Todavia, a ampliação do conceito de receita bruta promovida pela Lei nº 12.973/14 é, à toda evidência, inconstitucional.

Isso porque com a edição da Emenda Constitucional (EC) nº 20/98 a União Federal teve sua competência tributária ampliada para instituir as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social (a exemplo do PIS e da Cofins), haja vista a inclusão do termo “receita” (antes somente “faturamento”) no art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF/88:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (Grifou-se)

A referida Emenda Constitucional inseriu o termo “receita” no texto constitucional, o qual foi explanado pelo legislador no art. 12, do Decreto-lei nº 1.598/77, cuja redação original era a seguinte:

“Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. § 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.” (Grifou-se)

Referida alteração promovida pela Lei nº 12.973/14, no entanto, afronta o art. 195, I, da Constituição Federal, haja vista ter contrariado o conceito de “receita” constitucionalizado, que se refere à receita bruta da venda, bem como ao preço dos serviços prestados, nos exatos termos em que dispunha a redação original do art. 12, do Decreto-lei nº 1.598/77.

A inconstitucionalidade é latente, visto que em situação semelhante o Supremo Tribunal Federal – STF, declarou a inconstitucionalidade do conceito de “valor aduaneiro” diverso do previsto (e constitucionalizado) pela EC nº 43/03. Na ocasião, o STF concluiu que as alterações infraconstitucionais posteriores à supramencionada Emenda Constitucional devem, obrigatoriamente, respeitar os conceitos vigentes à época da edição da Emenda.

“Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico da expressão ‘valor aduaneiro’ pela EC nº 42/03, há de se concluir que o sentido pressuposto, e incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição.” (...) A postura deste Supremo Tribunal Federal - em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas - é a de que se deve preservar o sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional. (STF, Recurso Extraordinário 559.937, julgado em 20.03.2013.” (Grifou-se)

Ademais, dentre as alterações trazidas pela Lei nº 12.973/14, encontra-se o art. 117, inc. X que, ao revogar o arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/09, extinguiu o Regime Tributário de Transição – RTT, que previa a não aplicação dos novos conceitos contábeis (neste caso, manifestado pelo CPC 30 mencionado no tópico anterior) para fins de apuração do PIS e Cofins. Sendo assim, considerando que, a partir da mesma, as apurações fiscais devem seguir os

preceitos contábeis, trazidos, neste caso, pelo já citado CPC 30, a alteração no conceito de receita oriunda das referidas alterações que regem o PIS e Cofins não cumulativo vai de encontro às regras contábeis a que a sociedade empresarial está sujeita.

Não poderia, assim, a Lei nº 12.973/14 ter ampliado o conceito de receita constitucionalmente consagrado de que dispunha a redação original do Decreto-lei nº 1.598/77. Neste particular, dentre as irregularidades incorridas pelo legislador com a edição da Lei nº 12.973/14 além da afronta à Constituição Federal, destaca-se a violação ao art. 110 do CTN já mencionado no tópico anterior, segundo o qual é vedado ao ente federativo extrapolar sua competência tributária para alcançar materialidades não circunscritas no permissivo constitucional.

Face ao exposto, mostra-se inviável a pretensão da Autoridade Fazendária em incluir na base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins valores que não guardam relação ao conceito de receita bruta.

As contribuições ao PIS e à Cofins não aumentam o patrimônio da empresa, e trata-se, em verdade, de receita da União Federal, devendo ser afastada a inclusão das contribuições das suas próprias bases, inclusive no que diz respeito à cobrança cujo argumento debruça-se no art. 12, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/77, com redação trazida pela Lei nº 12.973/14, sob pena de violação ao art. 195, I, alínea “b” da Constituição Federal, bem como ao art. 110, do CTN.

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, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. A questão já está pacificada com a Súmula CARF nº 2<sup>1</sup>.

Assim, tendo eficácia plena as normas leis tributárias acima referidas pela Recorrente, não há impedimento à sua aplicação, aliás é dever de ofício dos julgadores administrativos.

Portanto, há que ser mantida a autuação tal como lançada pela Autoridade Fiscal.

### **3.2.2 Exclusão do ISSQN da Base de Cálculo do PIS e da COFINS**

Alega a Recorrente que o ISSQN não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS por não tratar-se de receita do contribuinte, mas dos municípios. Fundamenta a sua afirmação no julgamento do RE 574.706, que analisou a inconstitucionalidade do conceito de receita bruta contida no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, tendo o STF fixado a tese que o ICMS não compõe o faturamento da empresa.

Com fundamento na decisão do STF acerca da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a Recorrente defende que a inclusão do ISSQN também seria inconstitucional:

### **DA INDEVIDA INCLUSÃO DO ISSQN NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Não há amparo legal para que os valores recolhidos pela Impugnante a título de ISSQN sejam utilizados na sua base de cálculo.

---

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 2

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

O ISSQN não é faturamento ou receita da pessoa jurídica. Trata-se de valor que se agrega ao das operações e compõe o preço dos serviços como forma de repassar seu custo para o adquirente. Sendo tributo indireto, portanto, não compõe a receita das empresas contribuintes.

Infere-se, assim, o ISSQN não é receita das empresas contribuintes, mas dos Municípios. Por isso, não deve compor a base de cálculo do PIS/COFINS.

A argumentação da Impugnante funda-se em julgamento do RE 574.706, que analisou a inconstitucionalidade da equiparação do termo "faturamento" ao conceito de receita bruta promovida pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. Mais que isso, em sede de repercussão geral (reprodução obrigatória em todas as instâncias) o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que o ICMS não compõe o faturamento da empresa.

(...)

A inclusão do ISSQN na base de cálculo de qualquer outro tributo, ou contribuição, à luz do conceito constitucional insculpido na alínea b, do inciso II, do art. 195 da CF/88, é inconstitucional.

Trata-se de inegável bis in idem, pois temos a incidência de contribuição ou imposto sobre imposto. Além disso, a Lei nº 9.718/1998 (e qualquer outra em igual sentido) ao tentar incluir o ISSQN na base de cálculo do PIS/COFINS extrapola o conceito constitucional de faturamento.

Forçoso se concluir, portanto, que no caso em apreço há inconstitucionalidade no fato de a UNIÃO exigir da impugnante a inclusão do ISSQN na base de cálculo da COFINS e do PIS.

A época dos fatos geradores aqui analisados, a Recorrente era optante do lucro presumido, de modo que nos termos do art. 15, § 1º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações da lei 12.973/2014, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é apurado com a aplicação de um percentual aplicado sobre a receita bruta auferida:

As pessoas jurídicas optantes do lucro presumido sujeitam à incidência cumulativa e apuram o PIS/PASEP e a COFINS com base na receita bruta, de acordo com os arts. 2º e 3º na Lei nº 9.718/98.

A receita bruta, base de cálculo das contribuições referidas, é definida pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 define expressamente quais valores devem ser excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS:

§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; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

V - 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 (Redação dada pela Lei nº 13.043 de 2014) (Vigência)

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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Vê-se, portanto, que 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 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.

#### **4. Da multa de ofício qualificada de 150%**

A Autoridade Fiscal tributária aplicou a multa de ofício qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 por prestação de informação falsa quanto ao montante da receita auferida informada nos documentos encaminhados ao FISCO (ECF, EFD-Contribuições e DCTF):

(...)

*São compatíveis entre si as informações prestadas pela empresa nas ECFs (DOCs 053 a 063), apresentadas anualmente, e nas DCTFs (DOC 067) e EFDs-Contribuições (DOCs 064 a 066), apresentadas mensalmente, referentes aos tributos vinculados aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 01/2015 e 12/2017.*

*Não obstante, conforme se verifica pelo relato das infrações apuradas, realizado no item 2.3 – Verificações deste relatório, as informações*

*prestadas nos documentos citados revelaram-se sistemática e reiteradamente incompatíveis com os fatos apurados no âmbito do procedimento fiscal.*

*A prestação de tais informações, inverídicas, ocorreu de forma dolosa, dando ensejo à aplicação da multa qualificada de 150%, conforme será demonstrado nos itens a seguir.*

*Tais fatos também demonstram, consequentemente, o dolo do contribuinte, ao reduzir tributo indevidamente.*

*O sujeito passivo, portanto, por meio da inserção em ECF de informações falsas, reduziu o montante do imposto a pagar – conduta dolosa tipificada como fraude, nos termos do art. 72 da Lei n.º 4.502/1964.*

*O resultado da conduta acima, combinado com o das demais infrações apuradas no âmbito do presente procedimento fiscal, encontra-se no Quadro 15 – Diferenças proporcionais entre tributos recolhidos e apurados (pág. 35).*

*Em termos absolutos, os resultados dessa e das demais condutas praticadas correspondem ao valor principal dos tributos objeto de lançamento de ofício, resumido no Quadro 13 – Créditos tributários objeto de lançamento (pág. 31), além dos acréscimos moratórios devidos até que sejam extintos os créditos tributários em questão.*

A DRJ manteve a qualificação da multa por entender que houve dolo no procedimento da Recorrente, eis que o objetivo foi impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela Administração Tributária:

Não podem ser aceitos os argumentos dos impugnantes no sentido de que as inconsistências detectadas teriam ocorrido em virtude do lapso temporal existente entre a emissão das notas fiscais e sua escrituração/declaração pois, se tal afirmativa fosse verdadeira, todas as pessoas jurídicas incorreriam no mesmo erro, tendo em vista que todas se sujeitam aos mesmos procedimentos da impugnante.

Esclareça-se ainda que a escrituração de notas fiscais consiste-se em uma das obrigações contábeis da maior importância para os contribuintes e que sua inobservância pode acarretar sérios problemas à administração de uma sociedade, bem como perante os órgãos responsáveis pela fiscalização e arrecadação de tributos nas esferas federal, estadual e municipal. Além disso, o inc. III do art. 527 do Decreto nº 3.000/99 determina que os documentos fiscais devem ser armazenados pelo prazo mínimo de 5 anos, justamente para que o sujeito possa registrar os fatos contábeis e fiscais de maneira fidedigna, bem como para que possa comprová-los em caso de necessidade.

Registre-se que, ao impugnar a multa de ofício, os interessados questionaram apenas a omissão de rendimentos. Entretanto, os lançamentos decorrentes da compensação indevida de IRPJ e CSLL retidos na fonte também se enquadram na aplicação da penalidade na forma qualificada, tendo em vista que a Brisa Transportes utilizou-se reiteradamente da prática de compensação de tributos retidos na fonte inexistentes, reduzindo o IRPJ e a CSLL apurados em todos os trimestres fiscalizados.

Além disso, importante relatar que tal prática já havia sido detectada anteriormente, em procedimento fiscal que apurou dedução indevida de retenções inexistentes de contribuições previdenciárias, caracterizando, portanto, a prática sistemática e reiterada da infração.

No período fiscalizado, a pessoa jurídica autuada obteve rendimentos e emitiu notas fiscais de serviços em valores muito superiores àqueles registrados no Livro Caixa e na EFD, além de deduzir indevidamente retenções inexistentes de IRPJ e CSLL, fatos que reduziam indevidamente os tributos declarados em DCTF, deixando de informar à Secretaria da Receita Federal quase 90% dos tributos devidos.

trimestre	IRPJ Devido	Declarado	% receitas declaradas
1º trim. 2015	<b>215.041,68</b>	<b>24.341,71</b>	<b>11%</b>
2º trim. 2015	<b>146.812,68</b>	<b>19.626,04</b>	<b>13%</b>
3º trim. 2015	<b>142.870,87</b>	<b>14.290,60</b>	<b>10%</b>
4º trim. 2015	<b>143.879,99</b>	<b>14.135,22</b>	<b>10%</b>
1º trim. 2016	<b>261.867,99</b>	<b>21.360,42</b>	<b>8%</b>
2º trim. 2016	<b>156.192,34</b>	<b>16.228,46</b>	<b>10%</b>
3º trim. 2016	<b>140.079,51</b>	<b>14.711,91</b>	<b>11%</b>
4º trim. 2016	<b>218.426,94</b>	<b>12.027,24</b>	<b>6%</b>
1º trim. 2017	<b>89.918,14</b>	<b>14.387,74</b>	<b>16%</b>
2º trim. 2017	<b>68.293,76</b>	<b>11.144,05</b>	<b>16%</b>
3º trim. 2017	<b>32.593,10</b>	<b>5.788,96</b>	<b>18%</b>
4º trim. 2017	<b>32.593,10</b>	<b>5.788,96</b>	<b>18%</b>
<b>Total</b>	<b>1.648.570,10</b>	<b>173.831,31</b>	<b>11%</b>

Ao adotar os procedimentos descritos, de maneira sistemática e reiterada em todos os anos-calendário analisados, constata-se a existência da prática de omissão dolosa, tendente a impedir ou a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e que enseja a aplicação da multa nos termos do art. 44, inc. I, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Em sua defesa a Recorrente repetiu o argumento apresentado na impugnação, que não se poderia admitir a presunção de omissão de receitas com base exclusivamente nas diferenças apuradas entre os totais mensais faturados pelo prestador de serviços e os totais mensais contabilizados pelo contribuinte, e a diferença se deveria ao fato da escrituração ser realizada em momentos distintos.

Afirma que a multa qualificada deveria ser afastada porque não houve a comprovação do intuito de fraude:

### **IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS E APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%**

Consoante relatório emitido pelo auditor da receita federal restou aplicada aos impugnantes multa qualificada no percentual de 150% pela ocorrência em tese da infração disposta no artigo 44, início I e § 1º da lei 9.430/1996.

(...)

Houve portanto o entendimento no sentido de que o impugnante teria praticado ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, pois, após a análise das informações contábeis dos tomadores de serviços foi apurada divergência entre os valores das notas fiscais emitidas pela empresa e os valores constantes nos registros dos tomadores de serviços.

Contudo, não se pode admitir a presunção de omissão de receitas que esteja baseada exclusivamente nas diferenças apuradas entre os totais mensais

faturados pelo prestador de serviços e os totais mensais contabilizados pelo contribuinte, tendo em vista que esta diferença se explica pelo fato da escrituração ser realizada em momentos distintos.

Desta forma a um evidente desencaixe contábil que não pode ser considerado como receita omitida sob pena de afronta ao princípio Constitucional da presunção de inocência e ao devido processo legal.

Note-se que o relatório fiscal é desprovido de fatos minuciosos acerca de eventual prática de omissão de receita, apenas foi indicado um desencaixe de contas plenamente justificável por força da natureza contábil e da forma de apuração das operações.

De forma análoga, temos o precedente do CARF que exige de forma discriminada e individualizada dos créditos que supostamente corresponderiam a omissão de receita resultando na improcedência do lançamento.

(...)

Dito isto, se mostra imperioso destacar que não há nos autos valores discriminados de forma individualizada que guardem correlação direta com eventual receita omitida.

O entendimento exteriorizado pela eminente auditora não se coaduna com os requisitos objetivos exigidos pelas súmulas 14 e 25 do CARF, senão vejamos;

A súmula nº 14 do CARF, afasta a aplicabilidade de multa por suposta violação ao artigos 71, 72 e 73 da lei 4.502/64 quando a autoridade administrativa não comprova nos autos o evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

O artigo supracitado exige a individualização da conduta do responsável elucidando qual e quando foi, especificamente, a conduta considerada ação ou omissão tendente a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

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

Note-se que constou no relatório apenas e tão somente que;

*“com base nas notas fiscais emitidas durante os anos de 2015 e 2016 e apresentadas pelo contribuinte (DOCs 080 e 081) foram apuradas, com base no valor bruto dos serviços delas constantes, as receitas mensais de prestação de serviços indicadas no demonstrativo do DOC 070.14 As ECFs apresentadas pela empresa (DOCs 057 a 059), por sua vez, contém as informações constantes dos demonstrativos nos DOCs 060 e 062.*

*Pelo cotejo entre os demonstrativos citados, observa-se que os valores oferecidos à tributação em ECF são inferiores aos das notas fiscais válidas emitidas nos mesmos períodos. O quadro a seguir indica o valor da receita bruta consequentemente omitida em cada período de apuração, nos anos em questão”*

Evidentemente que a autoridade administrativa não comprova nos autos qualquer elemento que demonstre o intuito de fraude do impugnante, não se justificando, portanto, a aplicação da multa de 150% como se pode extrair do precedente abaixo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF  
Exercício: 2001 DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o

lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado. SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco, divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. Recurso provido.

Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008

Neste mesmo sentido é o entendimento jurisprudencial do TRF4, não bastando para a aplicação da multa meras alusões a prática das infrações.

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. 1. Publicada a sentença posteriormente à vigência da Lei n. 10.352/01, que modificou o art. 475 do CPC, bem como sendo o direito controvértido de valor inferior a 60 salários mínimos, não se aplica o reexame necessário. 2. **A multa determinada pelo art. 44, inc. II, da Lei n.º 9.430/96 somente se justifica nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.** 3. **Não tendo a autoridade administrativa declinado os motivos que determinaram a aplicação da penalidade em percentual tão elevado, cabível a manutenção da sentença que afastou a multa, ainda que por outro fundamento.** (TRF4, AC 2004.71.05.002588-9, Segunda Turma, Relator Sebastião Ogê Muniz, DJ 22/02/2006)

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Primeiro, há que se ressaltar, que o regime de reconhecimento de receita nos anos-calendários de 2015 e 2016, aqui analisados, foi pelo regime de competência, conforme informado nas ECFs:

Quadro 4 – Regimes de tributação e escrituração.							
Ano-calendário	ECF transmitida ao SPED	Forma de tributação	Forma da escrituração	Demonstrativo Livro Caixa em ECF	Reconhecimento de receitas	Apresentação EFD-Contribuições	Apresentação DCTF
2015	SIM	LUCRO PRESUMIDO	LIVRO CAIXA	NÃO	COMPETÊNCIA	TODAS (EXCETO DEZEMBRO)	TODAS
2016	SIM	LUCRO PRESUMIDO	LIVRO CAIXA	SIM	COMPETÊNCIA	TODAS	TODAS
2017	SIM	LUCRO PRESUMIDO	LIVRO CAIXA	SIM	CAIXA	TODAS	TODAS

Com a opção pelo reconhecimento de receitas pelo regime de competência, as receitas deveriam ser escrituradas no momento da emissão das notas fiscais, e não quando do recebimento. Assim o argumento da Recorrente de que as diferenças entre o montante das notas fiscais e o valor escriturado se deve a diferença temporal no recebimento dos valores há de ser descartado de plano.

Quanto ao argumento de que a aplicação da multa qualificada seria incabível por se tratar de simples omissão de receita, não cabendo a aplicação da multa qualificada, inclusive por não haver comprovação do evidente intuito de fraude, entendo que também não assiste razão à Recorrente.

Não se trata de simples omissão de receita. A Recorrente 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.

Entendo, portanto que não é o caso de aplicação da Súmula<sup>o</sup> CARF n° 14.

Também não se trata de presunção legal de omissão de receita, a exigir a aplicação da Súmula CARF n° 25, eis que a omissão está claramente evidenciada na diferença entre os valores informados na ECF e confessados em DCTF com os valores efetivamente auferidos com base nas notas fiscais.

Portanto, há de ser mantida a multa qualificada.

#### **4.1 Da redução do percentual da multa qualificada para 100%**

Em setembro de 2023 houve alteração legislativa em relação à qualificação da multa, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a para 100%, no termos do art. 8º da Lei n° 14.689/23, segundo a redação abaixo transcrita:

Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44. ....

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

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

Por tratar-se de penalidade e em decorrência da retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c” do CTN, a multa qualificada aplicada deve ser reduzida para o patamar de 100%.

#### **4.2 Do argumento de inconstitucionalidade da multa qualificada**

A Recorrente alega que a multa qualificada no patamar de 150% é inconstitucional, por caracteriza confisco, pleiteando que, caso mantida, seja limitada ao patamar de 100%:

#### **DA MULTA CONFISCATÓRIA APLICADA**

Alternativamente, entendo este órgão fazendário pelo improviso de deste recurso em relação ao mérito, cumpre mencionar que a multa prevista no artigo 76, II, “d”, § 3º e inciso III da lei nº 5047/2001 no percentual de 150% sobre o valor do débito caracteriza verdadeiro confisco ao patrimônio da recorrente de modo que se mostra necessária a sua minoração.

As razões adotadas no parecer que manteve a aplicação da multa de 150%, muito embora, tenha ciência do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, manteve o percentual pela simples razão de ser esta a multa prevista na legislação.

No julgamento do RE nº 657.372/RS13, o Relator o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, do Supremo Tribunal Federal considerou confiscatórias as

multas fiscais superiores a 100%, não podendo ser mantida, portanto, a multa de 150% fixada pela autoridade fiscal.

Na mesma linha temos o entendimento sedimentado do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

(...)

Desta forma temos que se impõe necessário limitar o percentual das multas ao patamar máximo de 100% do tributo devido em observância aos limites delineados pelo STF por força do artigo 150 inciso IV da Constituição Federal

Caso seja mantida a multa qualificada, o percentual já foi reduzido para 100% com requer a Recorrente, nos termos do art. 8º da Lei nº 14.689/23, já anteriormente referido.

## 5. Da responsabilidade solidária

A Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado aos sócios Gérson Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Bitelo, com fundamento no art. 135, III, do CTN, porque teriam sido os responsáveis pela apresentação das ECFs, EFDS-Contribuições e DCTFs com informações falsas ou inexatas, que resultaram na falta de recolhimento dos tributos devidos.

A Autoridade Fiscal descreveu a conduta de cada um dos responsáveis no TVF nos seguinte termos:

*Integraram os quadros sociais citados ou tiveram a titularidade da EIRELI os sócios-administradores GÉRSON BITELO, VINICIUS CARDOSO e RAFAEL BITELO, identificados conforme o item 1.1.3 deste relatório e o Quadro 3 mencionado acima. Os atos praticados por cada um deles, que implicaram a sua responsabilização individual e solidária por todos os créditos tributários constituídos no âmbito do presente procedimento fiscal, são examinados nos itens a seguir.*

### 2.4.4.1 Gérson Bitelo

*O sócio acima integrou, juntamente com Vinícius Cardoso, ambos os quadros sociais durante os quais foram apresentadas informações falsas ou inexatas, nas diversas declarações e escriturações mencionadas anteriormente. Depois disso, passou a ser o titular da Brisa, após a sua transformação em EIRELI, condição na qual permanece, no momento da lavratura do presente termo.*

*Já na qualidade de titular da empresa individual, Gérson Bitelo também foi o responsável pela apresentação da ECF do exercício de 2018, relativa ao ano-calendário 2017, conforme demonstrado no DOC 076. Essa ECF corroborou as informações falsas ou inexatas que já haviam sido prestadas nas DCTFs referentes ao período em questão, apresentadas durante a gestão do quadro societário E.*

### 2.4.4.2 Vinícius Cardoso

*Assim como o sócio Gérson Bitelo, Vinícius Cardoso integrou ambos os quadros sociais durante os quais foram apresentadas informações falsas ou inexatas referentes aos anos-calendário de 2015 a 2017, em DCTFs e EFDS-Contribuições relativas ao período.*

*Ambos os sócios foram também responsáveis pela apresentação das ECFs dos exercícios de 2016 e 2017, anos-calendário 2015 e 2016, as quais corroboraram as informações falsas ou inexatas que já haviam sido prestadas nas DCTFs e EFDs-Contribuições referentes ao período em questão, apresentadas durante as gestões dos quadros societários D e E.*

#### *2.4.4.3 Rafael Bitelo*

*O sócio em questão integrou o quadro social e, durante o qual foram apresentadas informações falsas ou inexatas referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017, em DCTFs e EFDs Contribuições relativas ao período.*

*Além disso, Rafael Bitelo foi, juntamente com os sócios acima, responsável pela apresentação da ECF do exercício de 2016, ano-calendário 2015, a qual corroborou as informações falsas ou inexatas que haviam sido prestadas nas DCTFs e EFDs-Contribuições referentes aos períodos de apuração do ano de 2015.*

A DRJ manteve a sujeição passiva solidária com a justificativa que todos os sócios tinham poderes, quer em conjunto ou de forma isolada, para administrar a empresa, E teriam sido os responsáveis pela transmissão da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a EFD-Contribuições e a DCTF da autuada com informações falsas ou inexatas:

#### **Da responsabilidade solidária**

Os impugnantes suscitam a ilegitimidade passiva dos sócios-administradores com base no entendimento de que o mero inadimplemento de tributos não caracteriza fraude ou prática de atos dolosos:

(...)

Questionam ainda o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal por entender que este não teria individualizado as supostas práticas dolosas dos sócios, apresentando apenas alegações genéricas

*Como se pode observar no relatório fiscal não há qualquer fato imputado especificamente aos sócios, individualizando suas condutas e demonstrando o dolo de praticar atos ilícitos, apenas e tão somente alegações genéricas de forma que a fiscalização não se desemcumbiu de sua obrigação no sentido de produzir provas quanto a responsabilização dos sócios.*

Não podem ser aceitos os argumentos acima transcritos, tendo em vista que a Autoridade responsável pelos lançamentos demonstrou de forma inequívoca que todos os sócios incluídos no pólo passivo da presente lide eram responsáveis pela administração da Brisa Transportes nos anos-calendário fiscalizados:

Em todas as alterações do contrato social em vigor no período objeto de fiscalização, foram conferidos a todos os sócios amplos poderes de administração, nos mesmos moldes da cláusula reproduzida a seguir, da 15<sup>a</sup> alteração do contrato social (DOC 008), que conferiu tais poderes a todos os sócios da empresa à época:

*CLÁUSULA QUINTA: A administração caberá aos sócios administradores GERSON LUIZ BITELO, VINICIUS CARDOSO e RAFAEL HENRIQUE BITELO, antes qualificados, com poderes e atribuições de administrar, ante qualquer órgão ou poder, firmando toda e qualquer documentação em conjunto ou isoladamente, inclusive a compra e venda de veículos e equipamentos da*

*sociedade, autorizados o uso do nome empresarial, vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações, seja em favor de qualquer dos quotistas ou de terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização do outro sócio*

Além disso, as pessoas físicas arroladas praticaram, em tese, crimes contra a ordem tributária, por serem responsáveis pela transmissão da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a EFD-Contribuições e a DCTF da autuada com informações falsas ou inexatas, fatos que ensejaram, inclusive, a formalização de Processo de Representação Fiscal para Fins Penais (processo administrativo nº 11080.722171/2020-19).

No recurso voluntário a Recorrente alega que não caberia a imputação de responsabilidade solidárias dos sócios porque não teria havido fraude, violação de lei ou contrato social, o que entende que não teria ocorrido no presente caso:

#### DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS

O Código Civil, em clara redação, trouxe em seu Art. 20:

"Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros."

Ou seja, não há que se presumir a confusão entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a constituem, conforme se depreende do artigo 128, do Código Tributário Nacional.

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, **a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa**, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Todavia, diante da ausência expressa da responsabilidade solidária dos sócios, a pessoa física que compõe o quadro societário da empresa não pode compor o polo passivo de execução fiscal sob responsabilidade da pessoa jurídica.

Destaca-se que a possibilidade de alcance dos sócios só ocorre diante de situações específicas:

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: (...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Ou seja, a responsabilidade do sócio somente se torna ilimitada, quando resultar de ato infrator da lei ou do contrato.

A sociedade que deixa de pagar tributos por impossibilidade econômico-financeira, não acarreta a responsabilidade ilimitada dos sócios, de vez que não houve a ocorrência de fraude, violação da lei ou do contrato.

O mero inadimplemento do tributo, por si só, não é capaz de estender ou acarretar responsabilidade subsidiária do sócio da empresa executada. Para que haja a responsabilização do sócio é necessária a comprovação de que agiu com excessos de poder e infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, conforme expressa redação do enunciado Sumular n.º 430, do E. STJ:

Súmula 430 STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"

Nesse sentido são os entendimentos jurisprudenciais:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. **INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA O REDIRECIONAMENTO DO FEITO AO SÓCIO.** EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO. CONSEQUENTE LIBERAÇÃO DOS BENS CONSTRITOS. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.1. Não obstante o redirecionamento da execução fiscal ter sido deferido pelo MM. Juízo de origem, é de se afastar a alegação de violação à coisa julgada, porquanto a preclusão não se opera sobre matérias de ordem pública, como é o caso da ilegitimidade de parte arguida pelo agravante.2. O pedido deduzido pelo agravante corresponde à pretensão declaratória de inexistência jurídica de um ato do processo - a citação - e, por conseguinte, da relação jurídica processual como um todo, pretensão essa denominada querela nullitatis. 3. O artigo 238 do Código de Processo Civil define a citação por seus efeitos, a saber: comunicação e convocação do réu, executado ou interessado para integrar a relação processual. A consequência disso é que a citação inválida, isto é, que perde sua eficácia, deixa de existir como citação.4. No caso, a invalidade da citação do agravante decorre da ausência de fundamento legal para o redirecionamento da execução fiscal sócio.5. A exequente confirma o parcelamento administrativo do débito, o qual não poderia ter sido efetivado caso a pessoa jurídica executada não estivesse ativa.6. **Não há comprovação de que a executada foi dissolvida irregularmente, tornando indevida a inclusão do agravante no polo passivo do feito.** Nesse sentido, o pedido de expedição de mandado de constatação no endereço da executada como condição para análise da manutenção dos sócios no polo passivo indica que a exequente busca legitimar a posteriori a indevida inclusão do agravante no feito, o que não se pode admitir.7. A análise dos documentos trazidos aos autos deste instrumento aponta para a indevida inclusão do agravante no polo passivo da execução fiscal, de maneira que a liberação da penhora recaída sobre seus bens é mera consequência de sua exclusão do polo passivo do feito.8. Agravo interno não provido. Agravo de instrumento provido. (TRF 3ª Região, 1ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5027563-29.2018.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal HELIO EGYDIO DE MATOS NOGUEIRA, julgado em 25/06/2019, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 28/06/2019)

Como se pode observar no relatório fiscal não há qualquer fato imputado especificamente aos sócios, individualizando suas condutas e demonstrando o dolo de praticar atos ilícitos, apenas e tão somente alegações genéricas de forma que a fiscalização não se desemcumbiu de sua obrigação no sentido de produzir provas quanto a responsabilização dos sócios.

Equivocam-se os sujeitos passivos solidários.

Considerando que os sócios Gérson Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Bitelo tinham poderes para administrar a empresa, quer em conjunto com outro sócio ou mesmo isoladamente, e foram os responsáveis pelo encaminhamento das ECFs, EFD-Contribuições e DCTFs com informações falsas/inexatas, tendo a Autoridade Fiscal detalhado a conduta de cada um dos sócios, há de ser mantida sua sujeição passiva solidária.

#### **6. Lançamento reflexo de CSLL, PIS e COFINS**

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido foi decorrente 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

#### **Conclusão**

Por todo o exposto, conhęço em parte dos recursos apresentados pelo sujeito passivo principal Brisa Transportes Eireli e pelos sujeitos passivos solidários Gérson Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Bitelo, rejeitos as nulidades arguidas, e, no mérito, DOU

**PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário do sujeito passivo principal Brisa Transportes Eireli apenas para reduzir a multa qualificada para o patamar de 100%, mantendo-se o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; e mantendo a sujeição passiva solidária de Gérson Bitelo, Vinícius Cardoso e Rafael Henrique Bitelo.

(documento assinado digitalmente)

Wilson KAzumi Nakayama