



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



**Processo nº** 11080.721600/2016-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1402-005.939 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de novembro de 2021  
**Recorrente** D. S. A. INDUSTRIA & COMERCIO EIRELI - ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

**CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.**

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011, 2012

**RECEITAS ESCRITURADAS. FALTA DE DECLARAÇÃO.**

A falta de declaração impõe o lançamento de ofício para exigência do imposto que deixou de ser declarado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2011, 2012

**RECEITAS ESCRITURADAS. FALTA DE DECLARAÇÃO.**

A falta de declaração impõe o lançamento de ofício para exigência da contribuição que deixou de ser declarada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, a ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-005.939 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.721600/2016-54

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **11-52.411 - 3ª Turma da DRJ/REC**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

*Contra o sujeito passivo acima qualificado foram lavrados os autos de infração de fls. 113/135 relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Os autos de infração concernentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, embora estejam nos autos, foram apartados e constituem outro processo, de n.º 11080.726852/2015-99, conforme documentos de fls. 172/183. O crédito tributário total relativo a este processo importa em R\$ 1.676.032,56, conforme demonstrativo de fl. 58.*

2. *De acordo com os autos de infração e com o Relatório Fiscal de fls. 45/58, o lançamento, que se refere aos anos-calendário 2011 e 2012, decorreu da diferença entre os valores escriturados no Livro Caixa e os valores declarados.*

3. *Foram responsabilizados solidariamente os Srs. Renan Barth de Jesus e Rafael Barth de Jesus, integrantes do quadro social da empresa. Qualificou-se a multa (percentual de 150%) e efetuou-se Representação Fiscal para Fins Penais.*

4. *A autuada apresentou impugnação de fls. 141/145, alegando, em síntese:*

a) *que, demonstrando boa-fé, entregou toda a documentação à fiscalização;*

b) *que não parcelou os débitos em face de a ação fiscal não haver sido concluída, o que a impediu de consolidá-los e incluí-los no parcelamento especial;*

c) *que, de acordo com o art. 138 do CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia da infração, o que teria sido caracterizado pela iniciativa de parcelar os débitos;*

d) *que o prazo máximo de validade do MPF é de 120 dias;*

e) *que sua escrituração e a movimentação bancária não demonstram nenhuma irregularidade;*

f) *que, por ser confiscatória e por não haver intuito de fraude ou de sonegação, é descabida a aplicação da multa qualificada (cita ementa do CARF).*

5. *Requeru, ao final, seja decretada a improcedência da multa aplicada, o cancelamento total do auto de infração e a inclusão dos débitos no parcelamento especial.*

6. *As pessoas físicas indicadas como responsáveis solidários não apresentaram impugnação.*

### **Do Acórdão de Impugnação**

A **3ª Turma da DRJ/REC**, por meio do Acórdão n.º **11-52.411**, julgou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011, 2012

#### **MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRAZO. PRORROGAÇÃO.**

O Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) está sujeito a prorrogações sucessivas pelo prazo de 120 dias.

#### **ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

#### **CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.**

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, aplica-se a multa qualificada prevista na legislação de regência.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2011, 2012

#### **RECEITAS ESCRITURADAS. FALTA DE DECLARAÇÃO.**

A falta de declaração impõe o lançamento de ofício para exigência do PIS que deixou de ser declarado.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2011, 2012

#### **RECEITAS ESCRITURADAS. FALTA DE DECLARAÇÃO.**

A falta de declaração impõe o lançamento de ofício para exigência da Cofins que deixou de ser declarada.

## Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, contudo há inovação em relação à matérias não discutidas na impugnação e discussão sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, motivo pelo qual dele conheço parcialmente.

Verifica-se que na impugnação que a recorrente trouxe argumentos quanto ao prazo de validade do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) e quanto à **multa aplicada de 150%**.

A Recorrente não traz, em sua impugnação, nenhuma contestação quanto ao cometimento da infração, argumentando apenas que não parcelou os débitos por estar impossibilitada de fazê-lo em face de encontrar-se sob procedimento fiscal.

Não há, portanto discussão quanto à existência dos débitos, claramente admitidos pelo sujeito passivo, que, inclusive, requereu, ao final de sua defesa, autorização para incluí-los no parcelamento especial previsto na Lei n.º 12.996, de 18 de junho de 2014, conforme acórdão de impugnação.

Em seu recurso voluntário, a recorrente trouxe argumentos quanto: ao regime do caixa e da não omissão ao erário das receitas tributárias, da inexigibilidade da contribuição social Cofins nos moldes do auto de infração, exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores de ICMS, da inaplicabilidade de multa administrativa e seus percentuais, da redução da multa em observância ao princípio constitucional da vedação do confisco, da responsabilidade solidária.

Acrescenta-se que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula CARF n.º 2.

Ante o exposto conhece-se do recurso voluntário, somente quanto aos argumentos da multa aplicada, que não digam respeito à constitucionalidade de lei tributária.

## DO MÉRITO

### DO REGIME DE CAIXA E DA NÃO OMISSÃO AO ERÁRIO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A Recorrente alega que não houve omissão ao erário das receitas tributárias, in verbis:

*Conforme anotado no relatório de ação fiscal realizado pela autoridade fiscal, bem como disposto no auto de infração respectivo para cada tributo lançado o contribuinte impugnante optou e estava no período fiscalizado no regime de tributação presumido auferindo seu faturamento no regime de caixa.*

*Seguindo, a peça fiscal infracional anotou e ratificou de que a empresa autuada desta forma estava procedendo quanto ao oferecimento de suas receitas para fins de tributação, ou seja, no regime de tributação presumido na forma do regime de caixa instituído.*

*O livro caixa da empresa, como assim também concorda a autoridade fiscalizadora e o auto de infração anota, foi pela empresa autuada disponibilizado dentro do prazo exigido por intimação e solicitação, demonstrando as suas movimentações e anotações. **A empresa tinha escriturado os seus movimentos de forma correta e no disposto na legislação vigente, bem como a sua movimentação de conformidade a notas fiscais emitidas e constantes nos registros eletrônicos tributários.***

*A apresentação e exposição do livro caixa e notas fiscais por si só já impõe que a empresa não ocultou nenhuma de suas movimentações e faturamento, até porque em condições para com o contido, também nas notas fiscais pelo portal eletrônico, tanto de entrada como de saída. Não há nenhuma anotação no auto de infração de que estas receitas lançadas no livro caixa estejam em desacordo com o contido na real movimentação financeira da empresa autuada.*

*Nesse diapasão deve ser referido do sistema público escrituração digital (SPED), onde decorrente das inovações tecnológicas transcorreu uma modernização da sistemática tradicional do cumprimento das obrigações acessórias tributárias aos órgãos fiscalizadores. Instituído pelo Decreto 6.022/07, o SPED é um banco de dados que são formados por informações fiscais que são pelo contribuinte apresentados, geridos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com isso permitindo o intercâmbio entre órgãos fazendários e fiscalizadores.*

*A contabilidade é realizada pelo contribuinte para registrar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas das pessoas jurídicas, servindo os fatos*

*contábeis para descrever, o nascimento, por meio de receitas e despesas, o status patrimonial da empresa.*

*Assim, a contabilidade tem como pressuposto as suas operações através de estruturas próprias que tem como ferramenta a escrituração contábil, que precipuamente são constituídos através de livros de escrituração, dentre outros.*

*Portanto, grande parte dos deveres instrumentais exigidos são atos contábeis, o que é absorvido pelo sistema do direito para fins de demonstrar a situação patrimonial do contribuinte.*

*Desta forma, as documentações contábeis são elementos imprescindíveis a comprovação do fato jurídico tributário, permitindo a constituição do crédito tributário.*

*Conforme disposto no §1º do artigo 2º do Decreto 6.022/07, observado o contido na Medida Provisória 2.200-2, de 24.08.2001, o SPED deve ser emitido e assim ocorreu para fins de ser constituído e ter a sua validade jurídica.*

*Nesse sentido que a autuada emitiu por exigência de lei eletronicamente e na forma de SPED as suas notas fiscais, como assim ratifica a autoridade fiscal desde o ano de 2010.*

*A nota fiscal eletrônica reproduzem ao Erário as transações econômicas ocorridas e, decorrente das atividades empresarias, bem como os livros contábeis exigidos, como no caso LIVRO CAIXA, que tem na sua competência levar ao poder público a movimentação da sua entrada e saída de recursos, reproduzindo as relações comerciais ocorridas pelo contribuinte.*

*Em conclusão, em tendo o contribuinte autuado na realização de suas operações mercantis e movimentação financeira com anotação no livro caixa que reproduz exatamente a movimentação da expedição de notas fiscais e, estando estas eletronicamente passíveis e registradas ao Erário de forma eletrônica pelo SPED, não há o que se cogitar de qualquer omissão do contribuinte.*

*O SPED, como alhures referido, refere-se ao cumprimento dos deveres instrumentais do contribuinte, que são comumente enviados via internet ao fisco. Deve ser destacado de que as notas fiscais eletrônicas que fazem do contribuinte cumpridor das suas obrigações acessórias. Um dos objetivos do SPED é o compartilhamento de informações entre as administrações tributárias, seja Federal, Estadual ou Municipal, que possuem atribuição de administração, regulação, normatização, controle e fiscalização dos contribuintes.*

*Destarte, o regime de caixa, "é o regime que permite o reconhecimento das despesas e receitas, contabilmente, apenas quando dos efetivos pagamentos (despesas) e recebimentos (receitas), isto é, conforme o dinheiro entra e sai da empresa. Segundo Tércio Chiavassa (2005.p.367), nesse tipo de regime (...) as receitas somente serão reconhecidas (...) quando estiverem economicamente*

*disponíveis" (Tributação do Setor Comercial - FGV, coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi - 2011).*

*Por consequência, assim, a empresa autuada não operou em omissão de suas receitas ao Erário Público, visto que decorrente do sistema eletrônico obrigatório - SPED, onde é enviado, como comprovado em documentos anexo, demonstrando assim que a sua movimentação financeira é transparente e sujeito a qualquer momento de averiguação, sem qualquer conotação de omissão e tampouco prática de atos que envolvam em não demonstrar o correto tributo a ser recolhido.*

*No caso em tela, considerando a situação apresentada, é percebido de que a empresa autuada não operou no cumprimento de obrigação acessória, esta prevista no § 2º do artigo 113 do CTN, que determina que "a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".*

*A obrigação acessória, como nos comentários de HUGO DE BRITO MACHADO, "tem como objeto um fazer, um não fazer ou um tolerar que se faça alguma coisa, diferente, obviamente, da conduta de levar dinheiro aos cofres públicos. Caracteriza-se, especificamente, pelo objeto não pecuniário, e pelo caráter de acessoriedade, visto como não tem razão de ser isoladamente, totalmente desligada da obrigação principal, cujo adimplemento por seu intermédio e controlado" (Comentários ao Código Tributário Nacional - 2ª Edição Atlas, p.289).*

*Por todos os motivos narrados e suscitados, bem como documentos que foram agora juntados, imprescindível o reconhecimento por parte da autoridade julgadora de que **a situação em tela deve ser vista sob a forma de descumprimento de obrigação acessória**, bem como de que a empresa em arquivos eletrônicos enviou as movimentações mercantis e financeiras, não havendo desta forma omissão ou qualquer tentativa de ocultar do erário os seus faturamentos.*

Não se conhece das alegações da Recorrente quanto aos argumentos ao regime do caixa e da não omissão ao erário das receitas tributárias.

Contata-se que as recitas escrituradas no Livro Caixa não foram declaradas pela empresa, com exceção apenas das receitas auferidas no mês de dezembro de 2011, as quais foram parcialmente informadas em DIPJ e em DCTF, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização:

PERÍODO	RECEITA AUFERIDA (R\$)	RECEITA DECLARADA	RECEITA OMITIDA
jan/11	74.778,26	0	74.778,26
fev/11	234.752,45	0	234.752,45
mar/11	492.300,48	0	492.300,48
abr/11	622.098,74	0	622.098,74
mai/11	772.359,46	0	772.359,46
jun/11	1.142.485,47	0	1.142.485,47
jul/11	966.269,36	0	966.269,36
ago/11	922.208,72	0	922.208,72
set/11	662.128,89	0	662.128,89
out/11	627.301,35	0	627.301,35
nov/11	599.395,00	0	599.395,00
dez/11	779.513,62	691.400,00	88.113,62

PERÍODO	RECEITA AUFERIDA (R\$)	RECEITA DECLARADA	RECEITA OMITIDA
jan/12	721.328,56	0	721.328,56
fev/12	437.616,43	0	437.616,43
mar/12	549.043,84	0	549.043,84
abr/12	668.644,49	0	668.644,49
mai/12	847.296,63	0	847.296,63
jun/12	1.007.740,04	0	1.007.740,04
jul/12	1.200.274,76	0	1.200.274,76
ago/12	801.980,11	0	801.980,11
set/12	633.066,23	0	633.066,23
out/12	662.825,50	0	662.825,50
nov/12	691.677,49	0	691.677,49
dez/12	600.813,89	0	600.813,89

### DA INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL COFINS NOS MOLDES DA PEÇA FISCAL

A Recorrente argui a inexigibilidade da contribuição social – COFINS- nos moldes da peça fiscal, *in verbis*:

*A contribuição social do COFINS exigência pelo auto infracional não tem a sua sustentação legal quando considerado para fins do seu cálculo o valor do ICMS, situação esta, inclusive, já reconhecida pelos Tribunais. Vejamos.*

*A Lei Complementar n. 70/91 determinou que a presente contribuição, seria recolhida sobre o faturamento mensal das empresas, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*

*A definição de faturamento sempre foi a soma da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Considerando esse fato, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, quando essa tratou de ampliar o conceito de faturamento.*

*Quando do advento da Lei 9.718/98, o STF já tinha estabelecido o alcance da expressão faturamento como sinônimo de receita bruta, mas receita bruta no*

*conceito estabelecido no DL 2.397/87, art. 22, "a", para efeito da base de cálculo do PIS e COFINS, ou seja, receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza. Ou seja, só seria válido se falar em receita como sinônimo de faturamento, em sendo este o resultado operacional da empresa.*

*O fato é que por meio de uma interpretação elástica do disposto no artigo 195 da Constituição Federal - a autoridade coatora - estabeleceu que o ICMS compusesse o faturamento ou a receita das empresas.*

A redação anterior do artigo 195 disciplinava que:

"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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

*A nova redação estabeleceu que:*

Art. 195

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- 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;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

*Os valores referentes ao ICMS sempre foram incluídos na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS em razão da determinação legal nesse sentido.*

*Ocorre que, como é público e notório, o ICMS é um tributo indireto, cujo recolhimento aos cofres públicos é feito pelo contribuinte de direito que, na verdade, se constitui em mero arrecadador do ICMS pago pelo contribuinte de fato e, é óbvio, não há como pretender que seu valor guarde qualquer conotação com o faturamento ou mesmo receita.*

*É certo que nem todos os ingressos financeiros no caixa das empresas representam receita. O saudoso Mestre Geraldo Ataliba deixou claro em seus ensinamentos que:*

*"O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda a entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só poderá ser considerada receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.*

*.... a tributação pelo total da fatura... inclui parcelas que não representam serviços, mas reembolso de despesas que absolutamente não representam matéria tributável.*

• • •

*Para ser regular e válido, o lançamento (seja por*

*homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço.*

*(ISS - Base Imponível, in Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, 10 volume, pp. 81, 85 e 91)."*

*Sobre a questão o voto do Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 411.580/SP:*

*Deveras, os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas. Geraldo Ataliba ensina que, também no direito público, esses conceitos não comportam confusão, doutrinando:*

*'Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que, muitas vezes, o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado'.*

*E, logo adiante, conclui:*

*"...receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado..." ("Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 196\$, págs. 25 e 26).'*

*Alerta o mestre, portanto, que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos.*

*As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém, mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.*

*Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas (cf. Aliomar Baleeiro, Uma Introdução à Ciência das Finanças, 11 ed., Rio, Forense, 1976, p. 130-5).*

*Dessarte, delineado o conceito de receita, clarividencia-se que a regra talhada nos arts. 1º da Lei n.º 10.637/2002 e 10 da Lei n.º 10.833/2003 não almejaram aterrissar sobre todos os ingressos financeiros das pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da COFINS, mas apenas sobre aqueles que, evidentemente, configuram receita da empresa, independentemente da origem ou da classificação contábil que se lhes confira.*

*(...)*

*Assim, definido o conceito de receita para demonstrar a relação de causalidade entre os ingressos financeiros - que não podem ser entendidos como sendo globalmente receita - e despesa, fica demonstrado que nem toda a receita corresponde a um acréscimo de patrimônio ou, em outras palavras, que nem toda a receita representa faturamento.*

*Desta forma está o contribuinte obrigado a recolher PIS e COFINS sobre valores recebidos a título de ICMS que, em hipótese alguma, lhe trouxe ou lhe trará algum acréscimo financeiro, ao contrário, representa tão-somente um ônus.*

*Está, pois, claro que nem todos os ingressos financeiros podem ser considerados como receita e, indiscutivelmente, o ICMS é um deles e a sua inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS é medida ilegal sob o ponto de vista do Direito Tributário e, também, do Direito Comercial, em evidente afronta ao artigo 110 do Código Tributário Nacional que assim determina:*

*"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."*

*É de clareza solar a invasão pelo Fisco do campo reservado ao direito privado para alimentar a sua fúria arrecadatória, mudando conceitos consagrados pelo direito comercial com o fito de aumentar a arrecadação a qualquer custo.*

*O ICMS não pode ser considerado receita da empresa, vez que representa receita de Ente Público.*

*O destaque do valor do ICMS não configura faturamento, pois ninguém fatura o imposto, muito menos o comercializa. O registro do valor do imposto tem por fim atender obrigações de ordem contábeis e fiscais. Por óbvio então que o valor do*

*ICMS destacado na nota fiscal não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.*

*Felizmente, revisando o seu anterior posicionamento, o STF compartilha desse entendimento.*

*O Ministro Marco Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário n.º240.78-2, votou pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. Seu voto foi seguido por seis dos sete ministros que já votaram na questão.*

*Apenas Eros Grau votou pela manutenção do imposto na base de cálculo. Votaram a favor da exclusão do imposto da base de cálculo da COFINS os ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Ainda faltam se posicionar os ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello, Eilen Gracie e Joaquim Barbosa.*

*Veja-se o teor do voto no Ministro Marco Aurélio:*

*[...]*

*De acordo com o Ministro relator Marco Aurélio de Mello, o conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de serviços.*

*Em recente decisão, a Desembargadora Regina Helena Costa assim proferiu quanto ao pedido liminar visando a obtenção de autorização para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores relativos ao ICMS:*

*[...]*

*Como se vê, a exclusão se impunha porque o valor do ICMS não é abrangido pelo conceito de faturamento ou receita, pois nenhum agente econômico fatura o imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para a venda.*

*O valor do ICMS só configuraria uma entrada de dinheiro e não receita da empresa, porque ele representa uma receita do Estado, por isso, o valor do imposto é registrado em livros para fim contábil-fiscal. Prova cabal de que o ICMS não representa receita do contribuinte de direito.*

*É importante mais uma vez referir de que a peça fiscal adota como faturamento da empresa os valores constantes nas notas fiscais, estas que emitidas de forma eletrônica, que em seus valores estão inseridos o valor do ICMS, ilegalidade esta antes demonstrada e comprovada.*

*Reprisando novamente, os valores anotados no livro caixa são de entrada e saída de mercadorias, o que denota de que os seus valores são também do próprio imposto de ICMS que se faz integrante. Desta forma, como determinou a autoridade fiscal, os valores indicados no livro caixa foram considerados para fins de imputação da base de cálculo para então ocorrer a incidência dos tributos devidos, forma esta presumida como de sua eleição.*

*Assim, a presunção de faturamento indicado pela peça fiscal consta como parte integrante, de forma ilegal, o imposto de ICMS, que notadamente não pode estar desta forma presente, tudo em razão de expressamente ofender legislação constitucional e jurisprudência dos tribunais como alhures referido.*

***Logo, não prospera a exigência do lançamento em questão, nos valores apresentados, face ilegalidade quanto a base de cálculo eleita na legislação inconstitucional.***

Verifica-se que essa matéria não consta da impugnação da recorrente, por este motivo não se conhece das alegações da recorrente quanto à inexigibilidade da contribuição social Cofins nos moldes do auto de infração e a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores de ICMS, por preclusão.

## **INAPLICABILIDADE DE MULTA ADMINISTRATIVA E SEUS PERCENTUAIS**

A Recorrente alega a inaplicabilidade de multa administrativa, *in verbis*:

*A autoridade fiscal arbitrou multa administrativa a situação em tela no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), considerando a ocorrência de infração com imputação de multa qualificada.*

*Ocorre que, não concorda a autuada pela aplicabilidade das multas administrativas imputadas. Senão vejamos.*

*Conforme demonstrado pelas razões de impugnação a autuada deixou de cumprir com as obrigações denominadas acessórias,*

*Tais fatos são admitidos na peça fiscal, o que denota que a empresa autuada não praticou os atos perpetrados enunciados na exordial fiscal. Como também discorrido pela defesa e, contrário ao esposado na peça fiscal, a empresa não procedeu desta forma em períodos anteriores, não obstante ter sido autuada.*

*Ademais, os débitos referidos naquele auto de infração e constituídos foram objeto de parcelamento na forma REFIS.*

*Portanto, a empresa e seus sócios buscam pagar os tributos devidos, ainda que em fora de tempo, como as cominações legais de multa, inclusive, demonstrando assim que não é do perfil ou intensão de burlar ou praticar qualquer ato contrário a legislação e aos interesses do Erário.*

*Nesse contexto e, considerando precipuamente que a infração ora imputada é decorrente de não cumprimento de obrigação acessória, a multa arbitrada,*

*denominada de qualificada, não encontra justificativa e enquadramento ao caso em tela.*

*Não tem consonância com os fatos e ocorrência da infração a empresa ser enquadrada no pagamento de 150% a título de multa sobre o montante a ser recolhido ao Erário.*

*Em decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, precisamente através dos acórdãos 9202-00.909, de 16 abril de 2010 e 1101-00054, de 6 março do ano de 2013, decisões estas citadas no artigo "Multa Qualificada na Jurisprudência Administrativa" - Paulo Coviello Filho, Revista Dialética de Direito Tributário n. 218, p. 136, assim expõe:*

*" a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, ainda que contumaz, não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo"*

*Destarte, no caso em tela não há qualquer comprovação de fraude ao Erário, pelo contrário, o contribuinte tinha e disponibilizou a sua movimentação de entradas e saídas através do livro caixa, bem como as notas fiscais que são emitidas eletronicamente. Não há qualquer comando a ensejar fraude ou ato ilícito, como alhures já demonstrado, sendo meramente o descumprimento de obrigação acessória. Ainda, o contribuinte demonstra e comprova de que não é pratica de qualquer ato nos interesses de fraudar o fisco, até porque é indicado pela autoridade fiscal que em momento anterior tenha a empresa apresentado as suas declarações em tempo e, não ficando sujeito a penalidades do montante ora em discussão.*

*Em decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, acórdão 523.471, de 22.04.2010 - 2ª Turma, proferido o entendimento e exposição expressa de que conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal o princípio de vedação ao confisco é aplicável às multas administrativas tributárias, onde para tanto o Tribunal reduziu a multa dos patamares fixados de 60% para 30 % do valor do tributo.*

*Na mesma linha de entendimento o TRF - 1ª Região, decidiu o seguinte, "verbis":*

*TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO SEM CUMULAÇÃO COM OUTRO ÍNDICE DE REAJUSTAMENTO. REDUÇÃO DA MULTA DE 75% PARA 20%. POSSIBILIDADE.*

*(...)*

3. *O percentual da multa fixado em 75% é realmente desproporcional e tem feição de confisco. Devem ser fixados, de acordo com o art. 59 da Lei 8.383/91, em 20% sobre o valor atualizado do débito. [1] Voto.*

*A controvérsia dos autos gira em torno da possibilidade de aplicação, ao montante incluído em auto de infração referente à omissão de lançamento de rendimentos, no exercício de 2000, ano calendário de 1999, de juros de mora consistentes na taxa SELIC cumulada com mais 1% (um por cento) e multa punitiva no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).*

*Firmou o R. Juízo sentenciante ser correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, em se tratando de débito tributário e que a multa punitiva não se submete ao Princípio da Vedação de Confisco, por não se tratar de tributo, mas de penalidade imposta em razão do descumprimento de obrigação acessória e que tem por objetivo desestimular a prática de tais condutas. (...)*

#### DA MULTA

*Na espécie, a recorrente foi multada em 75% do imposto a pagar, nos termos do art. 44, da Lei 9.430/96, por ter sido constatada irregularidade na sua Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda, referente ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999. É certo que a aplicação de multa punitiva atende aos objetivos da sanção tributária, que visa desestimular as infrações e punir a sonegação com vistas, inclusive, a custear as despesas do Estado. Contudo, entendo que a multa fixada em 75% é excessiva e desproporcional.*

*O Professor Cláudio Renato do Canto Farag, em Regime Jurídico e Limites de Gradação, transcreve trecho da autoria de Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi, publicado na Revista dos Procuradores da Fazenda Nacionai, nº 1, janeiro de 1997, pp.63-112, p. 102, assim expresso:*

*Vivemos hoje quadra, que se espera duradoura, de baixa inflação, contendência à estabilidade. Neste panorama, a existência em todas as legislações - federal, estaduais e municipais - de multas escorchantes, especialmente as ditas moratórias, raia ao absurdo. Em Confisco Tributário, página 133, Editora Revista dos Tribunais, Paulo César Baria de Castilho conclui que embora a multa não seja tributo (art. 30 do CTN), tanto a moratória, quanto aquela por sonegação, também pode ser confiscatória quando extrapola os limites da razoabilidade e desvirtua sua finalidade, uma vez que nossa Carta Política de 1988 veda tanto o confisco tributário (art. 150, inc. IV), quanto o confisco de forma geral (art.5o, inc. XXII, e art. 170, inc. II).*

*Na mesma obra, página 125, transcreve o ilustre doutrinador, trecho dos ensinamentos de Sacha Calmon, em sua obra, Teoria e prática das multas tributárias, página 67, no sentido de que (...) uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e*

*exige todo um processus. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.*

*Como se vê, pela doutrina acima transcrita, a multa não pode ter caráter confiscatório, logo, é perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.*

[...]

*Pelo exposto, se constata que o percentual de 150% aplicado pela penalidade indicada é verdadeiramente ilegal e incabível, bem como absurda e contrario aos ditames constitucionais, vez que fere de morte princípios basilares instituídos. Não há punibilidade aplicação do percentual de 150% sobre o tributo em exigência, mas sim notadamente aplicação da chamada pena de morte, vez que na economia atual do país, em verdadeira crise financeira e econômica, significa retirar do contribuinte a possibilidade de manutenção das suas atividades. O objetivo das chamadas multas administrativas tem o seu caráter de punibilidade e, não propriamente de inviabilizar a empresa e suas atividades com aplicação do montante de 150% sobre o tributo em exigência.*

*As reiteradas decisões proferidas consideraram confisco aplicação de multas a estes patamares e em situação fática semelhante e, talvez mais grave ao Erário e, como decididas pelos Tribunais, foram rechaçadas e tornadas inaplicáveis por considera-las desproporcionais e verdadeiramente em confronto ao confisco.*

*Reiterando, o contribuinte em impugnação agora não possui pela infração imputada qualquer das condições a sofrer a imputação de punibilidade nos moldes absurdos de cento e cinquenta por cento sobre o valor do tributo em lançamento e exigência.*

Conforme relatório, o contribuinte declarou receitas zeradas em 23 dos 24 meses do período fiscalizado, não obstante o expressivo importe que auferiu em todos eles. Entende-se, assim, configurada a hipótese prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964, nesse sentido a decisão recorrida:

*A multa no percentual de 150% foi aplicada com esteio no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:*

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

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

*(...)*

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

*Para melhor clareza, transcrevo os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:*

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

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

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

*Art . 72. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

*27. Segundo descreve a autoridade fiscal, e consoante planilhas que transportei anteriormente neste voto, o sujeito passivo declarou receitas zeradas em 23 dos 24 meses do período fiscalizado, não obstante o expressivo importe que auferiu em todos eles. Entendeu o autuante, assim, configurada a hipótese prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502, de 1964.*

*28. Esta turma já considerou, em julgados anteriores, que quando o contribuinte recorrentemente apresenta suas declarações com valores irrisórios ou muito inferiores aos escriturados, tem-se por presente a hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, vez que patente a intenção de impedir ou*

*retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública.*

29. *Foi o que sucedeu nos anos-calendário 2011 e 2012, períodos para os quais a contribuinte apresentou as declarações deliberadamente “zeradas”. Penso, assim, que a empresa, naqueles anos-calendário, de forma reiterada e intencional, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza a ação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.*

### **DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

A recorrente afirma a ilegalidade da responsabilização solidária dos sócios, por inexistência de quaisquer das situações prevista em lei, bem como pela impossibilidade de responsabilização ou penalização sem que seja o sócio intimado para em processo regular apresente sua defesa, através dos meios legais previstos em lei.

Verifica-se que o contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado, nestes termos a Súmula CARF nº 172, transcrita a seguir:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

### **DO ENQUADRAMENTO DOS DÉBITOS NO PROGRAMA ESPECIAL DE PARCELAMENTO DA LEI Nº 12.996/2014**

A Recorrente requer “que seja aceito o enquadramento dos débitos referidos no auto de infração no programa especial de parcelamento 12.996/2014 tendo em vista que a adesão ocorreu antes da fiscalização, e o contribuinte agiu de forma legal na forma da lei”.

Trata-se de matéria de competência da unidade da Receita Federal de Circunscrição do contribuinte, nesse sentido a decisão recorrida:

*A impugnante não traz nenhuma contestação quanto ao cometimento da infração, argumentando apenas que não parcelou os débitos por estar impossibilitada de fazê-lo em face de encontrar-se sob procedimento fiscal.*

*Não há, portanto discussão quanto à existência dos débitos, claramente admitidos pelo sujeito passivo, que, inclusive, requereu, ao final de sua defesa, autorização para incluí-los no parcelamento especial previsto na Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014.*

*Sobre tal solicitação, cumpre desde já informar que o exame dessa matéria não é da alçada desta esfera julgadora, dado que, nos termos do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 30 de junho de 2014, compete ao titular da unidade da PGFN ou da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo “apreciar os pedidos de inclusão, exclusão ou retificação de débitos referente à consolidação do parcelamento”.*

### **Conclusão**

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, a ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias