



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.722501/2019-32
ACÓRDÃO	1302-007.578 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ONZE CONSTRUTORA E URBANIZADORA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Não há nulidade nos lançamentos de ofício, porquanto os autos de infração e o relatório fiscal descrevem o fato gerador autuado e apresentam o enquadramento legal dos dispositivos infringidos pela contribuinte de forma cristalina.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. HIPÓTESE CONFIGURADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configurada a conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos passivos. Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

LUCRO PRESUMIDO. VENDAS CANCELADAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Na ausência de comprovação, via documentação hábil, da ocorrência de vendas canceladas, não se admite a dedução do valor correspondente para fins de tributação pela sistemática do lucro presumido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face do sujeito passivo foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 4.243 a 4.343), referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015, exigindo os tributos em razão de omissão de receitas relacionadas à prestação de serviços em geral e falta de comprovação de retenção do imposto de renda retido na fonte, sendo que as contribuições ao PIS e à Cofins seguiram a sistemática da incidência cumulativa.

Foi cominada multa qualificada e imputada responsabilidade solidária aos Srs. Gerson Luiz Bitelo e Vinicius Cardoso, ambas com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN.

No Relatório Fiscal (“**Relatório Fiscal**”) (fls. 4.227 a 4.241), a autoridade fazendária narra que identificou divergências entre os valores que constam na DIPJ/ECF, EFD-Contribuições, DCTF e DIRFs transmitidas por terceiros, porquanto esta última apresentou valores de rendimentos substancialmente maiores do que os declarados pela contribuinte, optante pelo lucro presumido. No decorrer do procedimento fiscal, a contribuinte fora intimada diversas vezes a apresentar documentos e esclarecer os pontos de divergências identificados pela fiscalização, quedando-se inerte. A exemplo, algumas notas fiscais não foram apresentadas, os livros de registro de ISS e os livros contábeis foram registrados com valores inferiores aos destacados em notas fiscais, na maioria de 45% a 50% dos valores de cada documento, levando à constatação de insuficiência de recolhimento do IRPJ/CSLL e falta de comprovação da retenção na fonte. A conduta foi considerada sonegação, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

A autuada e os demais sujeitos passivos apresentaram impugnação conjunta (fls. 4.365 a 4.331), alegando:

- (i) preliminarmente, nulidade do auto de infração em decorrência de vício material;
- (ii) no mérito, a existência de cancelamento de notas fiscais, o que reduziriam o cálculo dos tributos lançados de ofício e a incorreção dos valores apurados a título de IRPJ, Cofins, PIS e CSLL;
- (iii) a violação do conceito de renda constitucional e previsto na legislação infraconstitucional;
- (iv) a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins; e
- (v) a inadequação da aplicação de multa qualificada e sua confiscatoriedade.

A DRJ julgou pela improcedência da impugnação (fls. 4.559 a 4.584), entendendo por rejeitar a preliminar de nulidade; pela ausência de impugnação quanto à glosa de retenção na fonte; pela impossibilidade de se analisar a constitucionalidade pela instância administrativa; pela adequação da aplicação da multa qualificada; pela ausência de comprovação de vendas/notas fiscais canceladas; e pela impossibilidade de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Intimados em 10 de outubro de 2019 (Contribuinte e Sr. Gerson) e 11 de outubro de 2019 (Sr. Vinicius), apresentaram Recurso Voluntário conjunto (fls. 4.619 a 4.670) em 8 de novembro de 2019. Nas razões recursais, reprisaram as matérias impugnadas, com adição da preliminar de nulidade de cerceamento do direito de defesa pela não realização de prova pericial.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Delimitação da lide

Esclareço que as matérias sob litígio dizem respeito às alegações contidas no recurso voluntário, quais sejam:

- (i) preliminarmente, nulidade do auto de infração em decorrência de vício material e por cerceamento do direito de defesa pela não realização de prova pericial;
- (ii) no mérito, a existência de cancelamento de notas fiscais, o que reduziriam o cálculo dos tributos lançados de ofício e a incorreção dos valores apurados a título de IRPJ, Cofins, PIS e CSLL;
- (iii) a violação do conceito de renda constitucional e previsto na legislação infraconstitucional;
- (iv) a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins; e
- (v) a inadequação da aplicação de multa qualificada e sua confiscatoriedade.

Não foi objeto de impugnação a responsabilidade atribuída aos sócios da contribuinte e nem a retenção na fonte do IRPJ glosada.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

A recorrente alega a inconstitucionalidade dos autos de infração e da decisão recorrida, por não considerarem uma série de princípios constitucionais relacionados ao conceito de renda e ao efeito confiscatório das multas.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta os lançamentos de ofício e a aplicação da multa qualificada.

Preliminares de Nulidade

A contribuinte alega o cerceamento do seu direito de defesa em razão de a fiscalização ter identificado por amostragem as infrações e que as estas não seriam claras e precisas.

Inexiste vício que atraia a nulidade dos autos de infração. Como se vê, a autoridade fiscal demonstrou claramente os motivos para a constatação das infrações cometidas pela contribuinte. No Relatório Fiscal, constam informações acerca das declarações e escriturações, informações obtidas com terceiros, dados planilhados com resumos e comparações, além da indicação da folha do processo a que se refere o documento comentado, a exemplo de ECF, EFD-Contribuições, DIRF, DCTF, ECD, Livro Registro de ISS e Notas Fiscais.

As duas infrações constatadas são claras: a primeira, diz respeito à omissão de receitas e o lançamento seguiu a sistemática da planilha de fls. 4.237 a 4.238, cotejando as informações obtidas de ofício e as planilhas apresentadas pela contribuinte, identificando-se receitas foram contabilizadas e oferecidas à tributação em dissonância dos valores destacados nas notas fiscais. A segunda infração, glosa de IRPJ retido na fonte, foi constatada a falta de comprovação e sequer foi impugnada pela contribuinte.

A amostragem que a fiscalização apresenta apenas elucida a incompatibilidade dos livros de ISS, livros contábeis e as informações investigadas.

Portanto, o fato autuado e o fato gerador identificado pela autoridade fiscal estão descritos de forma clara e objetiva, o que afasta a nulidade arguida pela contribuinte. Os dispositivos legais infringidos são referenciados nos autos de infração de forma correta. Mais uma vez, não há nulidade a ser reconhecida.

Por fim, inexistente cerceamento do direito de defesa pela decisão recorrida, porquanto a contribuinte não demonstrara a necessidade de realização de prova pericial, já que sequer apresenta detalhadamente os equívocos cometidos na lavratura dos autos de infração.

Diante do exposto, coadunado com os fundamentos da decisão recorrida e não identifico quaisquer nulidades nos lançamentos de ofício, considerando o comando normativo dos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972.

Rejeito as preliminares arguidas.

Mérito

A contribuinte argui, no mérito, pela não consideração, pela fiscalização, da ocorrência de vendas canceladas e da impossibilidade de se incluir os tributos PIS, Cofins e ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Entretanto, não produz prova alguma que ateste do cancelamento de vendas. Logo, por insuficiência probatória, rechaço de plano a alegação de defesa. Explico as razões.

No lucro presumido, as vendas canceladas podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, isto é, da receita bruta (art. 15 da Lei nº 9.249/1995). Porém, tal direito do contribuinte se dá mediante comprovação pela parte interessada e esta não menciona quaisquer registros contábeis e nem contratos que estivessem em desacordo com os serviços prestados e os valores descritos nas notas fiscais originais.

A memória de cálculo apresentada pela contribuinte sequer individualiza as vendas canceladas e, esclareço, a fiscalização lavrou os autos de infração considerando divergências identificadas pela própria contribuinte, em razão de ter registrado a menor o valor das notas fiscais de venda.

Logo, rejeito a alegação de mérito sobre as notas canceladas, que deveriam ser excluídas da base de cálculo dos lançamentos de ofício, por insuficiência probatória.

Consequente, com relação ao pedido de exclusão dos valores a título de PIS, Cofins e ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins, a tese da defesa se baseia na inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014, e em recurso extraordinário, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) com repercussão geral, cuja decisão determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Como já afirmado, a Súmula CARF nº 2 veda a análise de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário, em respeito ao artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

Ainda, a decisão vinculante do STF concerne somente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, sendo que no caso concreto, não é possível que sua aplicação seja estendida ao próprio PIS e Cofins e ISS.

Inexiste previsão legal para atender ao pleito da contribuinte e, portanto, rejeito a alegação de defesa.

Multa qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou 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.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda,

excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

Diante disso, no caso concreto, a autoridade fiscal apresenta diversas razões que embasam seu entendimento pela ocorrência de sonegação. Veja:

No presente caso, ficou constatado que o contribuinte:

- Apesar de lançar individualmente cada nota fiscal de serviço nos livros contábeis, os valores são registrados com valores significativamente menores do que os reais;
- O mesmo acontece nos registros dos livros do ISS;
- Apresentou ECFs e EFD-Contribuições com montantes compatíveis com os registrados nos livros contábeis; ou seja; com os valores de receita e base de cálculo para apuração dos tributos IRPJ e CSLL inferiores aos realmente percebidos;
- O contribuinte, além de levar para a base de cálculo de apuração dos tributos somente parte das receitas da atividade, utiliza fontes não comprovadas para reduzir ainda mais os valores tributários a recolher;
- Os valores de fonte supramencionados não são sequer destacados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte;
- Os tributos declarados em DCTF são sistematicamente compatíveis com as apurações feitas via ECFs e EFD-Contribuições, ou seja, inferiores ao realmente devido;
- Os fatos acima são repetidos em todo o período fiscalizado (janeiro de 2014 a dezembro de 2015), vez que há informações acessórias cuja apresentação é

realizada anualmente, caso das ECFs 2014 e 2015, e outras mensalmente, caso das EFDContribuições e DCTFs, o que demonstra sistematização da conduta;

· Outrossim, salienta-se que a não declaração de débitos em DCTF permite a obtenção de Certidão Negativa de Tributos Federais. O contribuinte presta serviços para entes públicos, cujas contratações são regidas pela Lei 8.666/1993, que normatiza licitações e contratos da Administração Pública. Entre outras, a Lei 8.666/1993 disciplina a necessidade de apresentação de certidões comprovando a regularidade fiscal relativa a Fazenda Nacional, Estadual e Municipal.

Dito isto, a apuração incorreta de tributos e a não declaração, ou declaração a menor de débitos em DCTF propiciam a geração de CNDs que não retratam a real situação sobre a regularidade fiscal do contribuinte. Nas fls. 1.070 a 2.520 estão contidos os documentos obtidos a partir da circularização de fontes pagadoras; dentre os documentos apresentados a esta fiscalização aparecem algumas certidões negativas de débitos com a Fazenda Nacional, que, à época dos fatos, atestaram a regularidade fiscal do contribuinte, bem como cópias de balanços patrimoniais que denotam o conhecimento, por parte do contribuinte, de seus deveres para com a fazenda pública.

Os fatos que corroboram a prática apresentada, de fato, se subsumem à hipótese de sonegação, dando azo à qualificação da multa. Verifica-se o intuito doloso da contribuinte em omitir as receitas tributáveis com o registro de somente parcela dos montantes que deveriam ter sido registrados e oferecidos à tributação. As alegações de defesa, portanto, não merecem prosperar.

Isto posto, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso de Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **dou-lhe parcial provimento** para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas