



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.722472/2016-37
ACÓRDÃO	1302-007.614 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMPLA - COMERCIO DE SUBPRODUTOS BOVINOS E PRESTACAO DE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO TEMPESTIVO. NÃO ENFRENTAMENTO DA PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO.

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, mas intempestivas as Impugnações, ausente qualquer questionamento da preliminar que norteou o julgamento de primeira instância, mas uma vez que refute o mérito do lançamento, o Recurso Voluntário não deve ser conhecido.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE DA CONTRIBUINTE SUSCITAR MATÉRIA DE DEFESA PRÓPRIA DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Nos termos da Súmula CARF nº 172, a contribuinte é parte ilegítima para suscitar matéria de defesa do vínculo jurídico atribuído aos responsáveis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

LUCRO ARBITRADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IRPJ ADEQUADO PARA O LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO CAIXA OU DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL REGULAR.

O lucro arbitrado é o método de apuração do IRPJ correto, quando não apresentado o livro caixa ou a escrituração contábil e fiscal regular da pessoa jurídica.

Sendo a ultima ratio para fins de praticabilidade do ato de fiscalização e lançamento, somado às constatações fáticas de omissões ou imprecisões e todas as obrigações acessórias transmitidas pela contribuinte e não

manutenção da escrituração contábil e fiscal exigida pela legislação, o lançamento de ofício deve ser feito pelo lucro arbitrado.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Embora abstratamente a contribuinte tenha direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do Tema STF nº 69, não foram apresentados documentos para que se calcule o montante a ser potencialmente exonerado nos lançamentos das contribuições sociais.

VENDAS CANCELADAS OU COM DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO.

A alegação genérica sobre a exclusão das vendas canceladas ou com descontos incondicionais da base de cálculo do lançamento, desacompanhada de qualquer prova que sustente as razões de defesa deve ser rejeitada.

EXCLUSÃO DE TRIBUTOS DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O pleito da recorrente pela exclusão dos tributos incidentes sobre sua própria base de cálculo carecem de previsão legal ou de decisão judicial que o respalde, com exceção da decisão proferida no Tema STF nº 69.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2012, 2013, 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não converter o julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Henrique Nimer Chamas (relator) e a Conselheira Natália Uchôa Brandão, que votaram pela conversão em diligência. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Fica designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Redator Designado

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 Recursos Voluntários oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em face dos sujeitos passivos foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 330 a 431), referentes aos anos-calendário de 2012 a 2015, tendo sido arbitrado seu lucro sobre receita na venda de produtos de fabricação própria, além de ser aplicada multa qualificada e imputada responsabilidade solidária aos Srs. Flávio de Abreu Brito e Márcia Rodrigues Machado.

Destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 432 a 438):

I – CONTEXTO.

1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal em referência, efetuamos fiscalização no sujeito passivo acima qualificado, para verificar ocorrência de omissão de receita, no ano-calendário de 2012 (com expansão, no decorrer do procedimento, para abranger também o período de janeiro/2013 a maio/2015), tendo constatado as INFRAÇÕES descritas a seguir, com impacto no IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), e reflexos na CSLL (Contribuição Sobre o Lucro Líquido), no PIS(Contribuição Para o Programa de Integração Social), e na COFINS (Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social).

2. A DIPJ/2013 (ano-calendário 2012, lucro presumido, fls. 002-016) veio totalmente zerada, mas houve confissão de IRPJ, em DCTF, referente ao primeiro trimestre, com código de receita 2089(IRPJ – LUCRO PRESUMIDO, fls. 061), no valor de R\$ 1.186,93 (um mil, cento e oitenta e seis reais, e noventa e três centavos). As DCTFs de 2012 (fls. 061-064) têm débitos de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido (apenas nos dois primeiros trimestres), bem como de PIS e COFINS no regime cumulativo (apenas nos cinco primeiros meses).

3. A DIPJ/2014 (ano-calendário 2013, fls. 017-031) indica apuração pelo lucro presumido, mas foi entregue totalmente zerada. Não há confissão de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, em DCTFs de 2013 (fls. 065-068).

4. A DIPJ/2015 (ano-calendário 2014, fls. 032-059) indica apuração pelo lucro presumido, mas foi entregue totalmente zerada. Não há confissão de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, em DCTFs de 2014 (fls. 069-072).

5. A DIPJ/2016 (ano-calendário 2015, fls. 060) nem chegou a ser entregue. Também não há confissão de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, em DCTFs de 2015 (fls. 073-076).

6. De acordo com os nossos sistemas de controle, alimentados com informações do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (ver planilhas eletrônicas, fls. 078), o sujeito passivo obteve receita total de R\$ 15,9 milhões, em 2012; R\$ 20,5 milhões, em 2013; R\$ 31,2 milhões, em 2014; e R\$ 13,6 milhões, de janeiro a maio/2015.

7. O sujeito passivo não enviou ao SPED as escritas contábeis relativas aos anos de 2012 a 2015(fl. 077).

8. De acordo com as Declarações de Informações Sobre Movimentação Financeira (DIMOFs)apresentadas pelos bancos, as contas bancárias do sujeito passivo receberam créditos de R\$ 15,4 milhões, em 2012; R\$ 26,2 milhões, em 2013; R\$ 33,2 milhões, em 2014; e R\$ 19,7 milhões, em 2015.

9. Em nossos sistemas, com relação ao período fiscalizado, não há registros de pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, exceto daqueles correspondentes aos pequenos valores declarados nas DCTFs de 2012 (fls. 079-164).

(...)

III – DAS VENDAS NÃO DECLARADAS

29. Como demonstrado acima, o sujeito passivo efetuou vendas importantes, no período fiscalizado (fato que pode ser comprovado pelas notas fiscais armazenadas no SPED, fls. 078), e não as declarou à Receita Federal do Brasil. Entregou DIPJs zeradas, sendo que nem chegou a entregar a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2015. Confessou débitos de IRPJ (lucro presumido), em DCTF, para os dois primeiros trimestres de 2012, em valores insignificantes diante das receitas brutas obtidas. Nos outros anos, não declarou/confessou de débito algum relativo a IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS. Há, portanto, diferenças consideráveis entre os valores confessados e os valores efetivamente devidos pelo sujeito passivo.

(...)

IV – DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS

31. Tendo em vista que o sujeito passivo deixou de apresentar escrituração contábil (ou o Livro Caixa), mesmo depois de intimado algumas vezes, devemos utilizar o arbitramento dos lucros, para fazer os lançamentos do presente processo, seguindo o artigo 530, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda (com grifo nosso):

(...)

32. Considerando que todas as vendas realizadas são de farinha de carne, farinha de carne e ossos, farinha de sangue, e sebo bovino (fls. 078), o percentual utilizado para o cálculo da base do IRPJ será de 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) sobre a receita bruta, devido à majoração determinada pelo arbitramento. No caso da CSLL, a base de cálculo será encontrada aplicando-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita. PIS e COFINS serão determinados com as alíquotas do regime cumulativo, diretamente aplicadas sobre a receita, exceto no caso do sebo bovino, que tinha suspensão do pagamento até julho de 2013 (artigo 32, inciso II, da Lei nº 12.058/2009), quando passou a ter alíquota zero de PIS/COFINS (artigo 1º, inciso XIX, alínea “a”, da Lei nº 10.925/2004, modificado pela Lei nº 12.839/2013).

(...)

V – DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

36. O sujeito passivo, obviamente por determinação dos sócios-administradores, com relação aos anos fiscalizados, fez declarações falsas, não entregou DIPJ/2016 (AC 2015, no SPED ECF), e deixou de entregar sua escrita contábil (e não entregou o Livro Caixa, mesmo depois de intimado), agindo, intencionalmente, para retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária (sonegação, conforme artigo 71 da Lei nº 4.502/65). Por isso, a multa de ofício deste período deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

(...)

VI – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES

37. Diante de tudo o que foi exposto no presente relatório, pode-se asseverar que os sócios-administradores (FLÁVIO DE ABREU BRITO e MÁRCIA RODRIGUES MACHADO) cometeram infração de lei, tanto por transmitirem declarações falsas aos sistemas da RFB (Lei nº 8.137/1990) quanto por agirem, intencionalmente, para impedir ou retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária (parágrafo anterior). Por isso, respondem solidariamente com o sujeito passivo pelo crédito tributário constituído no presente processo, conforme determina o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966):

(...)

Impugnaram os autos de infração os sujeitos passivos:

- (i) a contribuinte (fls. 455 a 456), com a sucinta tese de defesa de invalidade do arbitramento do lucro;
- (ii) responsável Sr. Flávio de Abreu Brito (fls. 468 a 471), arguindo pela inexistência de comprovação do ato para ser responsabilizado solidariamente, bem como fora responsabilizado somente por ser sócio da sociedade; e
- (iii) responsável Sra. Márcia Rodrigues Machado (fls. 476 a 479), arguindo o mesmo que o responsável Sr. Flávio de Abreu Brito.

A DRJ julgou pela improcedência das impugnações (fls. 502 a 513), em acórdão que assim decidiu:

Os membros desta Turma acordam, por unanimidade, nos termos do relatório e do voto que integram este ato:

- a) não conhecer das petições apresentadas pelo senhor Flávio de Abreu Brito (CPF 021.353.061-93) e pela senhora Márcia Rodrigues Machado (CPF 306.433.921-49), por serem intempestivas;
- b) julgar improcedente a impugnação, mantendo a exigência de IRPJ (R\$1.869.441,05); de CSLL (R\$877.759,15); de PIS (R\$252.245,68) e da COFINS (R\$1.164.211,42), que deverão serem acrescidos da multa de ofício (150%) e dos juros de mora;
- c) manter a responsabilidade tributária em nome de Flávio de Abreu Brito (CPF 021.353.061-93) e Márcia Rodrigues Machado (CPF 306.433.921-49);
- d) declarar definitivamente constituídas na esfera administrativa as matérias não impugnadas (item 2, “a”, “b” e “c” do Relatório).

A DRJ entendeu por conhecer somente do recurso da contribuinte, porquanto os demais seriam intempestivos. Rechaçou a nulidade do auto de infração e, no mérito, constatou que a contribuinte não enviou as escritas contábeis relativas aos anos de 2012 a 2015 (DIPJ zeradas e ausente o SPED).

Apresentaram Recurso Voluntário os seguintes sujeitos passivos:

- (i) Sra. Márcia Rodrigues Machado (fls. 560 a 605, intimada em 18 de dezembro de 2017 – fl. 557 - e apresentado em 18 de janeiro de 2018), pugnando pela nulidade do auto de infração em virtude da imprecisão do fato gerador, nulidade do auto de infração em virtude de ausência de motivação da conduta que ensejou sua responsabilização solidária, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados e redução da multa qualificada;
- (ii) Ampla – Comércio de Subprodutos Bovinos e Prestação de Serviços Ltda. (fls. 618 a 660, intimada em 22 de fevereiro de 2018 – fl. 736 - e apresentado em 18 de janeiro de 2018), pugnando pela nulidade do auto de infração em virtude da imprecisão do fato gerador, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados, impossibilidade de responsabilização solidária dos sócios e redução da multa qualificada; e
- (iii) Sr. Flávio de Abreu Britto (fls. 676 a 721, intimado em 19 de dezembro de 2017 – fl. 556 - e apresentado em 18 de janeiro de 2018), pugnando pela nulidade do auto de infração em virtude da imprecisão do fato gerador, nulidade do auto de infração em virtude de ausência de motivação da conduta que ensejou sua responsabilização solidária, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados e redução da multa qualificada.

Ainda, a contribuinte apresentou manifestação refutando o termo de arrolamento de bens efetuado (fls. 780 a 794).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

Os Recursos Voluntários a são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, porém, deles conheço em parte.

Explico. A DRJ entendeu que as impugnações dos responsáveis seriam intempestivas e não as conheceu, conforme a seguir exponho:

56. O sócio Flávio de Abreu Brito tomou ciência do auto de infração, por A. R, em 18.11.2016 (e-fls. 452) e apresentou impugnação por via postal em 18.01.2017.

57. A sócia Márcia Rodrigues Machado também tomou ciência do auto de infração, por A. R., em 18.11.2016 (e-fls. 452) e apresentou impugnação por via postal em 18.01.2017.

58. O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, ao consolidar as normas processuais no âmbito Tributário Federal, esclarece que a impugnação remetida por via postal deve observar o prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, considerando-se como data de sua apresentação a da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, ou, na falta deste, a data da apresentação da impugnação constante do carimbo aposto pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

59. Esclarece que eventual petição apresentada fora do prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar (art. 56). Confira-se:

(...)

60. Considerando que as impugnações dos sócios, senhor Flávio De Abreu Brito e senhora Márcia Rodrigues Machado foram apresentadas fora do prazo de 30 dias, previsto na lei que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, é caracterizada a revelia, impossibilitando o recebimento das impugnações, restando inviabilizado o efetivo exercício da função jurisdicional administrativa, perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ).

Nos Recursos Voluntários, os responsáveis solidários sequer enfrentaram a preliminar de intempestividade de suas impugnações, tecendo considerações diversas daquela que motivou o não conhecimento de suas impugnações que, de fato, tal como posto na decisão recorrida, eram intempestivas.

Assim, os Recursos Voluntários dos Srs. Flávio de Abreu Brito e Márcia Rodrigues Machado não devem ser conhecidos, em razão da intempestividade das impugnações.

Com relação ao Recurso Voluntário da contribuinte, este é tempestivo, mas deve ser conhecido somente com relação às matérias: nulidade do auto de infração em virtude da imprecisão do fato gerador, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados e redução da multa qualificada.

Isso porque, conforme preconiza a Súmula CARF nº 172: “A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”. Isso significa que a contribuinte não poderia questionar o vínculo de responsabilidade solidária imputada nos autos de infração.

Logo, conheço em parte o Recurso Voluntário da Contribuinte.

Delimitação da controvérsia

As matérias em julgamento dizem respeito às seguintes irresignações: nulidade do auto de infração em virtude da imprecisão do fato gerador, exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados, além dos tributos incluídos na base de cálculo dos demais, e a redução da multa qualificada.

Destaco que na impugnação da recorrente, somente fora questionada a aplicação do método de apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado. Entretanto, pela verdade material, enfrento as matérias arguidas.

Diligência

O lançamento fora efetuado pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado, com base nas Notas Fiscais contidas em arquivo não-paginável à fl. 78.

A contribuinte, por sua vez, arguiu pela exclusão do ICMS incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme disposto no Tema STF nº 69 (RE nº 574.706/PR).

Como se sabe, a discussão tem por objeto a aplicação da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral, no julgamento do RE nº 574.706/PR: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” (STF. Plenário. RE 574706 ED/PR, Rel. Min. Carmen Lúcia, julgado em 13.05.2021).

Entretanto, nos autos, não se tem os documentos hábeis para que se cumpra a decisão vinculativa do Supremo Tribunal Federal.

Embora a relação das Notas Fiscais utilizadas como base de cálculo para o arbitramento do lucro constam dos autos, não se tem as informações sobre os valores destacados de ICMS em cada uma delas, motivo pelo qual não é possível liquidar os valores de ICMS a serem excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Diante disso, entendo ser adequada a conversão do julgamento em diligência, para que sejam novamente apurados os valores dos lançamentos de PIS e da Cofins, adotando-se os efeitos do julgamento com repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

Devolvo o processo à unidade de origem para que a autoridade fiscal, no exercício privativo de suas atribuições, calcule os valores a serem potencialmente excluídos do lançamento, com base na exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins ou para que, na impossibilidade de se levar a efeito a decisão envolta ao Tema STF nº 69, para que intime a contribuinte a apresentar os documentos que lastreiem o ICMS destacado em suas vendas.

Formulo os seguintes quesitos a serem respondidos pela autoridade fiscal e determino:

- (i) a devolução do processo à unidade de origem;
- (iv) que a autoridade fiscal calcule os valores de ICMS destacado nas notas fiscais que ensejaram os lançamentos de ofício (arquivo não-paginável de fl. 78) e proceda a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculando os montantes que devem ser exonerados dos lançamentos de PIS e Cofins, nos termos do Tema nº 69 do STF;
- (v) elabore relatório conclusivo o tema;
- (vi) dê ciência do relatório acima referido à contribuinte, facultando-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação a respeito do seu conteúdo, a qual deverá ser acompanhada das correspondentes provas; e
- (vii) apresentada ou não manifestação pela contribuinte, no referido prazo, devolva-se o processo ao CARF, para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

Como fui vencido quanto à diligência, passo a analisar as alegações recursais.

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.

Preliminar de nulidade dos autos de infração por imprecisão do fato gerador e arbitramento do lucro

A recorrente alega a nulidade dos autos de infração, pois o seu lucro fora arbitrado com base nas informações contidas no SPED e assim apresenta diversos requisitos do ato administrativo.

Não merece acolhida a preliminar arguida pela contribuinte e nem são verídicas suas afirmações, porquanto a autoridade fiscal tomara como base de cálculo para o arbitramento as Notas Fiscais de Venda que constam à fl. 78 (arquivo não-paginável).

De início, destaca-se que antes de aplicar o regime do lucro arbitrado, a autoridade fiscal intimou por diversas vezes a contribuinte para fornecer sua escrita contábil, conforme se depreende da decisão recorrida:

44. Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 433, que o interessado não enviou as escritas contábeis, relativas aos anos de 2012 a 2015, ao SPED.

45. A fiscalização juntou como documento comprobatório, e-fls 77, tela da consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil da escrituração contábil digital, sem que o arquivo do interessado fosse encontrado.

46. Ademais, as Declarações De Informações Econômico-Fiscais Da Pessoa Jurídica (DIPJ) foram enviadas zeradas para o período fiscalizado.

47. Às e-fls. 173; 178; 181; 184; 188; 196; 255; 260; 261; 266; 267; 272; 303; 307; 309; 312; 318; 321, 325, constam intimações, onde a fiscalização requiritava as escritas contábeis; os atos constitutivos da empresa; os livros diário e razão; o livro de apuração do ICMS; do ISS; o registro do inventário, além de arquivos contábeis digitais (SPED) e planilhas com detalhamento da apuração mensal do PIS e da COFINS.

48. Consta às e-fls. 178 e 179; que o interessado tomou ciência por Edital de Intimação nº0014/2016-Safis/DRF-Anápolis/GO de 02.05.2016.

49. Além da ciência do interessado por edital, consta às e-fls 185, ciência por A. R, pelo sócio Flávio de Abreu Brito, e às e-fls 200, pela sócia Márcia Rodrigues Machado.

50. Tendo em vista que o interessado deixou de apresentar escrituração contábil (ou o Livro Caixa), mesmo depois de intimado algumas vezes, é cabível o arbitramento dos lucros, nos moldes do artigo 530, inciso III, do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda:

Conforme observado, efetivamente, a contribuinte transmitira de forma precária todas as suas obrigações acessórias e não mantinha sua escrituração contábil e fiscal regular. Isto é, as imprecisões e omissões constam tanto em suas DIPJ e DCTF quanto na ausência de apresentação de sua escrita contábil à autoridade fiscal, bem como no envio do SPED com omissões e imprecisões.

O cenário que se apresenta, então, era de total impossibilidade do lançamento de tributos pelo regime de tributação escolhido pela contribuinte (lucro presumido), porquanto era impossível conhecer a base de cálculo dos tributos lançados. A precariedade das informações em DIPJ, DCTF e a ausência de registro de sua escrituração contábil e fiscal, inclusive no SPED, comprometeu a apuração dos tributos devidos pela autoridade fazendária pelo regime de

apuração do lucro que optara a contribuinte. Logo, a *ultima ratio*, o lançamento pelo lucro arbitrado se mostrou adequado.

Dessa forma, correta a adoção do regime do lucro arbitrado pela autoridade fiscal, disposto no artigo 530, inciso III, do RIR/1999, tendo em vista que não foram apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou o livro caixa da contribuinte.

Diante disso, não vislumbro qualquer nulidade no lançamento, conforme preconiza os artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972, bem como rechaço qualquer alegação de mérito relacionada ao método de apuração do IRPJ e dos tributos reflexos pelo lucro arbitrado.

Rejeito, enfim, a preliminar de nulidade arguida.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

A recorrente arguiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do Tema STF nº 69 (RE nº 574.706).

Como se sabe, a discussão tem por objeto a aplicação da tese, com repercussão geral, que restou fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” (STF. Plenário. RE 574706 ED/PR, Rel. Min. Carmen Lúcia, julgado em 13.05.2021).

Contudo, as alegações são genéricas e não quantificam o montante a ser excluído dos lançamentos do PIS e da Cofins. Não há prova alguma do ICMS destacado pela contribuinte nas notas fiscais que ensejaram os lançamentos, dispostas no arquivo não-paginável de fl. 78, bem como a escrituração contábil e fiscal dos autos é precária, de forma a impedir que se liquide os valores de ICMS eventualmente destacados nas notas fiscais de venda emitidas pela contribuinte.

Embora inegavelmente, *em tese*, a recorrente tenha direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, não há que se acolher a sua pretensão no caso concreto, por insuficiência probatória.

Isto posto, rejeito a tese de defesa.

Exclusão dos valores de vendas canceladas e descontos incondicionados e tributos do IRPJ, CSLL e PIS/Cofins

A recorrente pugna pela exclusão das vendas canceladas e descontos incondicionais na base de cálculo do lançamento, bem como a exclusão dos tributos que incidem sobre sua própria base de cálculo (como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

Com relação às vendas canceladas ou descontos incondicionais concedidos, embora efetivamente tais valores deveriam ser excluídos da base de cálculo do lançamento, as alegações

mais uma vez são genéricas e não indicam uma só incorreção da base de cálculo utilizada no lançamento de ofício.

Não há a indicação ou comprovação da inclusão de notas fiscais canceladas ou emitidas com descontos incondicionais na base de cálculo dos lançamentos de ofício.

Isto é, a contribuinte argui a matéria de defesa *em tese*, mas não comprova uma inclusão sequer de vendas canceladas ou descontos incondicionais na base de cálculo apurada pela autoridade fiscal.

Assim, não há que se acolher sua tese de defesa.

Por outro lado, com relação à exclusão dos demais tributos, por carecer a tese de defesa de previsão legal ou de decisão judicial que respalde tal entendimento, não há que se acolher sua pretensão.

Logo, nego provimento aos argumentos da recorrente.

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 sendo, 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 impôsto 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.

No caso concreto, a autoridade fiscal assim fundamentou a aplicação da multa qualificada:

36. O sujeito passivo, obviamente por determinação dos sócios-administradores, com relação aos anos fiscalizados, fez declarações falsas, não entregou DIPJ/2016 (AC 2015, no SPED ECF), e deixou de entregar sua escrita contábil (e não entregou o Livro Caixa, mesmo depois de intimado), agindo, intencionalmente, para retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária (sonegação, conforme artigo 71 da Lei nº 4.502/65). Por isso, a multa de ofício deste período deve ser de 150% (cento e cinquenta por cento), como determina o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

A hipótese de acusação é a de sonegação fiscal, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.502/1965.

Todo o contexto fático indica a ocorrência da conduta antijurídica, considerada sonegação fiscal. Tal como fundamentado pela autoridade fiscal, a contribuinte *“fez declarações falsas, não entregou DIPJ/2016 (AC 2015, no SPED ECF), e deixou de entregar sua escrita contábil (e não entregou o Livro Caixa, mesmo depois de intimado)”*. Seu propósito seria *“retardar o conhecimento de fato gerador do IRPJ por parte da autoridade fazendária”*.

A conduta adotada pela contribuinte, de total omissão no cumprimento das obrigações acessórias fiscais e da escrituração contábil, tendo movimentado altas quantias no período fiscalizado e nada tendo declarado ou pago de tributos são elementos concretos que evidenciam a hipótese de qualificação da multa.

Entretanto, em virtude da retroatividade benigna já explanada, o percentual da multa qualificada deve ser reduzido para 100%.

Isto posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para diminuir o percentual da multa qualificada para 100%.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário da contribuinte, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou-lhe parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conforme informado na proposta de diligência, a constituição de crédito foi formalizada tendo por base o regime de apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado. Para tal apuração houve utilização de Notas Fiscais contidas em arquivo não-paginável (a partir da folha 78).

A Recorrente pede que seja efetuada exclusão do ICMS incluído em base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema STF 69 - RE 574.706/PR).

Deve-se destacar que não houve instrução nos autos, tanto por ocasião da apresentação de Impugnação, quanto no Recurso Voluntário ora analisado, de documentos hábeis capazes de possibilitar o cumprimento da decisão vinculativa do Supremo Tribunal Federal.

Ou Seja, a Recorrente não apresentou em nenhuma das fases do presente litígio informações sobre valores destacados de ICMS. Tal informação, desde o início da fase litigiosa, poderia e deveria ter sido detalhada pela própria Recorrente.

Diante de tal contexto, entendo não ser necessária conversão do julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva