



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720196/2017-37
ACÓRDÃO	3004-000.082 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C&P SOLUCOES EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

DECADÊNCIA. FRAUDE. CONTAGEM DO ART. 173, I, DO CTN.

Diante da caracterização de conduta fraudulenta, com a consequente qualificação da multa de ofício, a decadência rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.

Não há nulidade no lançamento tributário, se restarem atendidos os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com os art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificada pelo agente fiscal a conduta dolosa de omissão de receitas com informações em desacordo com a escrita fiscal, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é imperiosa a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em decorrência da modificação inserida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, aplica-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II do art. 106 do CTN.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. RECEITAS AUFERIDAS. COMPROVAÇÃO.

Compõe a receita bruta na apuração da base de cálculo do PIS, todas as receitas, incluídas as que, embora não declaradas, foram comprovadamente auferidas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. RECEITAS AUFERIDAS. COMPROVAÇÃO.

Compõe a receita bruta na apuração da base de cálculo da COFINS, todas as receitas, incluídas as que, embora não declaradas, foram comprovadamente auferidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, apenas em relação às matérias que não sejam de índole constitucional, e, no mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. O colegiado apreciou, ainda, de ofício, a aplicação retroativa da Lei nº 14.689/2023, entendendo, por unanimidade de votos, que, mesmo mantida a qualificação da multa de ofício, seu patamar deve ser reduzido de 150% a 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração, relativos a PIS e COFINS, lavrados em decorrência de omissão de receitas, referentes ao período de apuração de 01/01/2012 a 31/12/2013, resultando em constituição de crédito no montante total de R\$511.491,84, no caso do PIS; e no valor total de R\$2.394.975,91 no caso da COFINS, incluídos multa (150%) e juros de mora, tudo conforme fls. 02 e seguintes.

A Autoridade Fiscal apresentou, no Termo de Verificação Fiscal (TVF), relatório de todo o procedimento de auditoria (vide fls. 23 e ss). Na sequência, serão apresentados, sinteticamente, os principais pontos da conclusão do Auditor.

1. A contribuinte adotou como regime de tributação nos anos-calendário (AC) de 2012 e 2013 o Simples Nacional, porém, a empresa foi excluída deste regime.

2. De acordo com o Despacho Decisório nº 2242/2014/DIORT/DRF/BSB e Ato Declaratório Executivo nº 113/2014, os quais instruem o processo administrativo nº 10166.727491/2014-12, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/06/2010, em virtude de exercer atividade vedada aos optantes deste regime simplificado.

3. Levando-se em conta o disposto no art. 132 da Lei Complementar nº 123/2006 que dispõe que as empresas excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lucro Presumido ou Real), o contribuinte se manifestou, em resposta ao TIF 03 que optaria pelo Lucro Real.

4. Ainda como optante pelo Simples Nacional, o contribuinte apresentou as DASN relativas aos anos-calendário (AC) de 2012 e 2013, informando os valores mensais de receita bruta, mas, ao se comparar com os dados informados no Siafi, foram constatadas diferenças relevantes.

5. O contribuinte apresentou cópias de notas fiscais de prestação de serviços, porém, foi constatado que estavam faltando várias, considerando a sequência de numeração destas. Instado a apresentar o talonário das notas fiscais originais, foi apresentado não o talonário e sim notas fiscais originais encadernadas. Da mesma forma que as cópias, não foram encontradas várias destas.

6. Foi solicitado que o contribuinte apresentasse estas notas fiscais faltantes e esclarecesse o motivo da falta de registros de notas fiscais no RSP. Em relação à falta de registro de notas fiscais no RSP, o contribuinte não se manifestou e informou que não haviam sido encontradas as notas fiscais solicitadas.

7. Registra-se que no AC - 2012, os valores informados no livro Registro de Serviços Prestados - RSP são os mesmos informados na respectiva DASN e coincidem com os valores registrados na contabilidade na conta "6102020000 - SERVIÇO PRESTADO A PRAZO". Contudo, há registros de serviços prestados em outra conta, qual seja, "6111010500 - OUTRAS RECEITAS", que não foram levados à tributação.

8. Já para o AC 2013, os valores informados no livro Registro de Serviços Prestados - RSP não são os mesmos informados na respectiva DASN, a não ser pelo mês de fevereiro, e nem tampouco coincidem com os valores registrados na contabilidade na conta "6102020000 - SERVIÇO PRESTADO A PRAZO". Não há registros de serviços prestados em outra conta contábil.

9. Considerando-se tais fatos, passou-se a demonstrar os valores mensais de receita que devem ser levados para efeito de apuração dos tributos devidos, cabendo

destacar que os valores informados no Saifi são líquidos, isto é, já deduzidos de tributos retidos.

10. Não foram identificadas adições e/ou exclusões aos resultados do exercício apurados, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem consideradas no auto de infração, do qual o presente Termo de Verificação faz parte, são estes resultados apurados.

11. Apesar de o contribuinte ter optado pela apuração do lucro na modalidade do Lucro Real, e ainda considerando o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE da empresa (8220-2-00 ATIVIDADES DE TELEATENDIMENTO", que compreende, dentre outros serviços, a prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral, a apuração do PIS e da Cofins deve ser cumulativa conforme Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com a redação da Lei 10.865/2004.

12. Considerando-se os valores de receita apurados, calculou-se os valores de PIS e Cofins devidos.

13. E, ainda, de acordo com os valores de receita apurados anteriormente e os dados contabilizados pelo contribuinte, foram elaboradas, de forma resumida, as demonstrações cujo resultado será a base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL a serem considerados no auto de infração.

14. Foram deduzidos nos autos de infração os respectivos recolhimentos dos valores apurados no regime do Simples Nacional.

15. NF omitidas, no livro de Registro de Serviços Prestados - RSP na 2ª cópia apresentada, sempre eram as de maior valor e destaca-se que o contribuinte levou à tributação nas DASN valores ainda menores do que os constantes do RSP (1ª COPIA), isto é, inseriu elementos falsos na DASN do ano-calendário de 2013 com o intuito de suprimir tributos.

16. Em relação ao ano-calendário de 2012, o contribuinte entregou somente um RSP com valores que foram informados na DASN porém, apesar de não ter indicação da supressão de valores de determinadas NF, verifica-se que, conforme apurado acima, o contribuinte utilizou-se do mesmo "*modus operandi*" de 2013. Isto é, deixou deliberadamente de levar à tributação valores de NF de maiores valores, principalmente as emitidas para o Ministério da Integração Nacional e para a Fundação Oswaldo Cruz.

17. Este modo de proceder teria o intuito de, no mínimo, manter o contribuinte ainda como optante pelo Simples Nacional, já que se computasse todas as NF, os valores ultrapassariam e muito o limite para que ele se mantivesse neste regime simplificado.

18. Tanto para o ano de 2012 quanto para 2013, o contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo da diferença entre o valor que havia sido declarado e os valores constantes do Siafi. Nas respostas não se manifestou a respeito e em relação às NF solicitadas por meio do TIF 03, ele se limitou a dizer que não havia encontrado tais NF. Também não se manifestou quanto aos valores informados nos RSP.

19. Em relação a contabilização da receita bruta, verifica-se que no ano de 2012 o contribuinte se utilizou de duas contas para registrar tais valores. Os registros na conta

"610202000-SERVIÇO PRESTADO A PRAZO" no valor total de R\$ 2.244.802,39 coincidem com os valores informados na DASN. Já o total dos registros efetuados na conta "61110105000-OUTRAS RECEITAS" coincidem com o valor informado na DRE de RS 10.370.523,70 na rubrica "Outras receitas operacionais".

20. Já no ano de 2013, somente uma conta foi utilizada para registrar os valores de receita somente até o mês de agosto (a partir daí não há registros contabilizados), qual seja, "610202000-SERVIÇO PRESTADO A PRAZO" e o valor total registrado foi de RS 12.821.597,35. Valor este muito além do que fora informado na DASN que foi de RS 2.961.848,39.

21. Diante do que foi narrado, constata-se que a empresa fiscalizada omitiu de forma dolosa informações referentes à receita bruta que deveria ter sido declarada. Tal procedimento, por si só, já caracterizaria o intuito de fraude ao se omitir na prestação de informações relativas ao seu faturamento, impedindo, reiteradamente o conhecimento por parte da fazenda pública de fatos geradores da obrigação tributária principal, o que constitui conduta configuradora do ilícito fiscal de sonegação, conceituado pelo art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964. Dessa forma justifica-se a majoração da multa de ofício conforme disposto no § 1º, do art. 44, da Lei 9.430/1996.

Cientificada dos Autos de Infração em 29/12/17, fl. 2335, a Contribuinte os impugnou (fls. 2340 e ss) em 31/01/18 (fl. 2338). Na sequência, serão apresentados, sinteticamente, os principais pontos da impugnação.

1. A Impugnante requer seja acolhida preliminar de prejudicial de mérito a fim de que seja reconhecida e declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo Fisco, relativamente aos tributos PIS e COFINS cobrados, em recepção da inteligência do art. 150, § 4º, do CTN e em atenção aos precedentes.

2. Relativo ao período de 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012 não há valor de CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP e CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL a pagar uma vez que já houve PRESCRIÇÃO do ano 2012.

3. Na situação vertente, observa-se que a descrição dos fatos não foi realizada pelo Fisco com atenção e fidelidade à realidade dos fatos, na medida em que foram omitidos dos autos de infração números de notas fiscais a partir dos quais o Fisco fundamentou os respectivos autos infracionais.

4. Ademais, os documentos apresentados pela Impugnante, ainda em sede de TIPF, não foram apreciados pelo Fisco, os documentos apresentados atestam que as receitas pretensamente omitidas foram contabilizadas pela Impugnante.

5. A Impugnante postula seja reconhecida a presente arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal em comento para reconhecer e declarar a nulidade processual existente, bem como para anular ambos os autos de infração.

6. Embora conste do Termo de Verificação Fiscal — TVF, Capítulo VI "Autuação", que houve omissão de receitas, o Fisco se equivoca porque, conforme já ressaltado pela

Impugnante, as notas fiscais abaixo descritas foram registradas na conta contábil 611101500 sob a rubrica: "Outras Receitas" e, portanto, não foram omissas;

7. Assim, a Impugnante, também por este motivo, postula seja reconhecida a presente arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal em comento para reconhecer e declarar a nulidade do lançamento do crédito tributário constituído com base em erro de fato.

8. O percentual de multa de 150% SOBRE O VALOR ORIGINAL DE PIS e COFINS inviabiliza completamente a operação do contribuinte que tem tentado se manter diante de uma economia turbulenta. Podemos entender que se trata de um enriquecimento ilícito da parte do fisco.

9. E bom registrar também que a empresa se opõe veementemente quanto a aplicação da multa na razão de 150% (cento e cinquenta inteiros por cento) sobre o valor do tributo devido, haja vista o princípio constitucional da vedação ao confisco.

10. O Supremo Tribunal Federal — STF pacificou o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva aplica-se também às multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações tributárias, uma vez que tal princípio guarda relação com o direito de propriedade.

11. Além de revelar confisco, a multa punitiva aplicada à Impugnante descarta da sua presumida boa-fé, na medida em que a contribuinte, ao contrário do que alega o Fisco, não omitiu dolosamente qualquer receita, como afirmado nos autos de infração em exame.

A Impugnante junta documentos; cita legislação, jurisprudência e doutrina, ao final, pleiteia:

a) O acolhimento da preliminar de prescrição quinquenal referente ao exercício fiscal de 2012 conforme determina o parágrafo 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou, caso não seja este o entendimento de Vossa Excelência;

b) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito a fim de que seja reconhecida e declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo Fisco, relativamente aos tributos PIS e COFINS e acessórios cobrados, em recepção da inteligência do art. 150, § 4º, do CTN e em atenção aos precedentes supra;

c) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito para conhecer a arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal para reconhecer e declarar a nulidade do processual existente, bem como para anular ambos os autos de infração;

d) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito para conhecer a presente arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal em comento para reconhecer e declarar a nulidade do lançamento do crédito tributário constituído com base em erro de fato, nos termos da fundamentação;

f) a conversão do julgamento em diligência (perícia), nos termos do art. 16, IV da Decreto 70.235/72, caso haja necessidade por este Colendo Órgão, a fim de apurar a viabilidade nas deduções dos custos e despesas operacionais na apuração do resultado da pessoa jurídica contribuinte nos exercícios fiscais de 2012 e 2013;

g) julgar improcedente o lançamento do crédito tributário, anular os autos de infração e a anulação ou a redução da multa imposta em limites que atendam o princípio da proporcionalidade, razoabilidade, e, sobretudo, vedação ao confisco (CF/88, art. 150, IV);

h) seja deferida a reabertura do procedimento fiscal a fim de franquear a apresentação de demais documentos contábeis e fiscais acompanhados dos esclarecimentos técnicos pertinentes a fim de afastar o erro de fato sobre o qual se fundou o Fisco no lançamento do crédito tributário disposto em ambos os autos de infração dos autos.

A 2ª Turma da DRJ/RJO, Acórdão nº 12-104.569, negou provimento à impugnação:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Juntada de Novas Provas. Preclusão.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação; precluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

Decadência. Prazo Quinquenal. Contagem.

Não havendo pagamento; ou comprovadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação; conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Prescrição. Contagem. Início. Crédito. Constituído.

Não há falar de prescrição quando o crédito nem está definitivamente constituído, ademais, não cabe apreciação, por instância administrativa judicante, a alegação de prescrição, pois, na dicção do Código Tributário Nacional, o instituto é modalidade de extinção de crédito tributário suscetível no curso de ação judicial de cobrança.

Fraude. Sonegação. Multa Qualificada.

A multa qualificada deve ser aplicada quando há prova robusta de que o sujeito passivo, mediante artifício doloso, evitou o pagamento dos tributos devidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

Base de Cálculo. Receitas Auferidas. Comprovadas.

Compõe a receita bruta para fim de apuração da base de cálculo do tributo, todas as receitas, mesmo aquelas que embora não declaradas foram comprovadamente auferidas.

Glosas. Despesas não comprovadas. Prestação de Serviços.

Mantém-se a glosa, quando não apresentado o documento necessário e especificado para comprovar com segurança a execução dos serviços, mormente por se tratar de despesas não contabilizadas.

PIS. COFINS. Mesmos Fatos. Mesma Solução.

A solução dada ao litígio relativo ao PIS, aplica-se ao lançamento da COFINS, e vice-versa, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito e quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Em Recurso Voluntário, repisa as razões de sua impugnação, alegando, em síntese:

- A ocorrência de decadência, já que os fatos constituídos se referem a 31/01/2012 a 31/12/2013 e o contribuinte fora cientificado dos Autos de Infração em 29/12/2017. No caso, aduz se tratar de aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, por serem o PIS e a COFINS sujeitos à lançamento por homologação. Sustenta que não agiu com dolo ou fraude.

- Nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que os documentos apresentados pela Recorrente, ainda em sede de TIPE, não foram apreciados pelo Fisco. A Fazenda Pública adota a premissa de que houve omissão de receitas, quando, a bem da verdade, os documentos apresentados atestam que as receitas pretensamente omitidas foram contabilizadas pela Recorrente.

- Nulidade por erro de fato: “embora conste do Termo de Verificação Fiscal – TVF, Capítulo VI “Autuação”, que houve omissão de receitas, o Fisco se equivoca porque, conforme já ressaltado pela Recorrente, as notas fiscais abaixo descritas foram registradas na conta contábil 611101500 sob a rubrica: “Outras Receitas” e, portanto, não foram omissas (...).”

- Nulidade por Indeferimento de produção de prova técnica (perícia) e diligência para viabilizar as deduções de custos e despesas operacionais na apuração do crédito fiscal devido pela pessoa jurídica contribuinte nos exercícios fiscais de 2012 e 2013.

- No mérito, aponta discordar com o percentual de multa de 150% sobre o valor original de PIS e COFINS, “o que inviabiliza completamente a operação do contribuinte que tem tentado se manter diante de uma economia turbulenta. Podemos entender que se trata de um enriquecimento ilícito da parte do fisco, e, por esta razão, discorreremos sobre a questão da majoração da multa com efeito de confisco.”

- A multa de 150% tem efeito de confisco (150%) e é devido o respeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na aplicação da obrigação acessória.

- Requer a aplicação do art. 112, do CTN, no qual consta a segurança de que a lei tributária que trata de infrações ou penalidades deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (inciso II). E que, no caso, agiu de boa-fé. Defende que a boa-fé é um princípio geral ou cláusula geral de exceção de dolo (*exceptio doli generalis*) que traduz um importante papel na interpretação e aplicação do direito.

Ao final, requer:

- a) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito a fim de que seja reconhecida e declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo Fisco, relativamente aos tributos PIS e COFINS e acessórios cobrados, em recepção da inteligência do art. 150, § 4º, do CTN e em atenção aos precedentes *supra*;
- b) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito para conhecer a arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal para reconhecer e declarar a nulidade do processual existente, bem como para anular ambos os autos de infração;
- c) seja acolhida a preliminar de prejudicial de mérito para conhecer a presente arguição de cerceamento do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal existente no processo administrativo fiscal em comento para reconhecer e declarar a nulidade do lançamento do crédito tributário constituído com base em erro de fato, nos termos da fundamentação;
- d) que seja acolhida a preliminar de cerceamento de defesa, ante a obstrução quanto ao reconhecimento do direito ao contraditório e ampla defesa, inerente ao indeferimento de diligência/perícia nos documentos juntados pela recorrente,

haja vista que a apelante optou pela tributação no Lucro Real e, caberia a autoridade administrativa ter remetido o processo para diligência/perícia para dedução de custos e despesas operacionais da recorrente nos exercícios de 2012 e 2013, rogando pela remessa dos autos a primeira instância a fim de consolidar o crédito tributário com as respectivas deduções, sob pena de caracterizar a nulidade do presente PAF por cerceamento de defesa.

e) o conhecimento e provimento do recurso voluntário para reformar a decisão de primeira instância a qual julgou improcedente a impugnação anteriormente apresentada para anular o auto de infração PROCESSO 14041.720196/2017-37 ou a redução da multa imposta em limites que atendam o princípio da proporcionalidade, razoabilidade, e, sobretudo, vedação ao confisco (CF/88, art. 150, IV);

f) a conversão do julgamento em diligência (perícia), nos termos do art. 16, IV da Decreto 70.235/72, caso haja necessidade por este Colendo Órgão, a fim de apurar a viabilidade nas deduções dos custos e despesas operacionais na apuração do resultado da pessoa jurídica contribuinte nos exercícios fiscais de 2012 e 2013;

g) seja deferida a reabertura do procedimento fiscal a fim de franquear a apresentação de demais documentos contábeis e fiscais acompanhados dos esclarecimentos técnicos pertinentes a fim de afastar o erro de fato sobre o qual se fundou o Fisco no lançamento do crédito tributário disposto em ambos os autos de infração dos autos.

h) reduzir a multa de ofício (150%) para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e cancelar a exigência de multa isolada.

Não junta novos documentos em Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de interposição, contudo será conhecido apenas em parte.

DECADÊNCIA

No Recurso Voluntário, o contribuinte aduz que o PIS e a COFINS em cobrança sujeitam-se ao lançamento por homologação e, por isso, que deve ser aplicada a regra geral do art. 150, §4º do CTN.

Ocorre que, a decadência do direito de constituir o crédito tributário é regida pela regra geral do art. 150, §4º, do CTN, apenas quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por

homologação e o contribuinte tiver realizado o respectivo pagamento parcial antecipado e sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, havendo dolo, fraude ou simulação, afasta-se a aplicação da regra prescrita no art. 150, §4º, do CTN: “§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Nesse sentido, o STJ tem remansosa jurisprudência de que o *prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado*, conforme REsp 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 18/09/2009; REsp 1.086.798/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 24/04/2013; REsp 1.340.386/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 08/03/2013; AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJ 07/11/2011; AgRg no REsp 1.044.953/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 03/06/2009.

E o CARF também já se pronunciou em súmula:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF nº 101:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conforme se demonstrará adiante, há nos autos provas de que a empresa praticou atos dolosos, com o intuito de omitir receitas e evitar o recolhimento de tributos, afastando-se, por conseguinte, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, fazendo incidir o art. 173, I, do mesmo diploma legal. Logo, a decadência deve ter como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso, os créditos constituídos referem-se a fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 a 31/12/2013, e o contribuinte fora cientificado dos Autos de Infração em 29/12/2017.

Logo, considerando-se o fato gerador mais antigo (31/01/2012), o Auditor Fiscal da Receita Federal poderia efetuar o lançamento até 31/12/2018.

Conclui-se, portanto, que não houve decadência.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Em relação à nulidade por cerceamento de defesa, a empresa sustenta que os documentos apresentados, ainda em sede de TUPF, não foram apreciados pelo Fisco. E que se infere que a Fazenda Pública adota a premissa de que houve omissão de receitas, quando os documentos apresentados atestam que as receitas pretensamente omitidas foram contabilizadas pela Recorrente.

Também sustenta a ocorrência de erro de fato, pois “embora conste do Termo de Verificação Fiscal – TVF, Capítulo VI “Autuação”, que houve omissão de receitas, o Fisco se equivoca porque, conforme já ressaltado pela Recorrente, as notas fiscais abaixo descritas foram registradas na conta contábil 611101500 sob a rubrica: “Outras Receitas” e, portanto, não foram omissas (...).”

Observa-se do relatório da fiscalização (e-fl. 23 e seguintes) as várias intimações da Recorrente para esclarecimentos e justificativas das divergências entre a sua escrituração e as declarações fiscais e a apresentação de notas fiscais faltantes.

Além de sua plena ciência quanto ao conteúdo objeto das intimações e do procedimento fiscal em si, a Recorrente foi regularmente intimada dos autos de infração, tendo ofertado a impugnação. E, regularmente também cientificada da decisão da DRJ, interpôs o presente recurso voluntário.

Por conseguinte, descabida a alegação de cerceamento de defesa, porque todos os atos processuais para a sua defesa foram praticados.

Ademais, não houve violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, e com isso, não há no auto de autuação quaisquer vícios prejudiciais, não há falar-se, portanto, em nulidade do lançamento.

Por fim, não há nulidade diante da completa descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada em conjunto com os documentos que serviram de base para a autuação.

Em relação à nulidade por falta viabilização de deduções de custos e despesas operacionais na apuração do crédito fiscal devido nos exercícios fiscais de 2012 e 2013, esta também não prospera. Isso porque a atividade da Recorrente está sujeita ao regime cumulativo de PIS e COFINS, nos termos do art. 10, XIX, da Lei nº 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

Em relação à nulidade por erro de fato diante da acusação fiscal de omissão de receitas, entendo que esse tema se confunde com o mérito.

MÉRITO

A Recorrente alega que o Fisco partiu da premissa de que houve omissão de receita e dolo. Porém, a prova de que as notas fiscais foram contabilizadas pela Recorrente evidenciariam que inexistiu dolo e omissão de receita.

Contudo, foram objeto da autuação os valores de receitas identificados do confronto entre a receita bruta declarada no livro Registro de Serviços Prestados – RSP, acrescidos de valores de notas fiscais não computadas no mencionado livro, mas cuja existência fora comprovada a partir das informações constantes do Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi, em relação aos anos de 2012/2013.

As notas fiscais, ainda que registradas em conta do Registro de Serviços Prestados, não foram computadas pelo Contribuinte na base de cálculo dos tributos, como se observa da comparação entre a Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) de 2012 e 2013 e o livro Registro de Serviços Prestados.

Observa-se que o Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 17/08/17, questiona expressamente a falha na apresentação das notas fiscais:

1- Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, o contribuinte apresentou notas fiscais (NF) originais encadernadas relativas ao período de 2012 e 2013. Considerando a sequência de numeração destas NF, foi constatado que estão faltando várias. Desta forma, fica o contribuinte intimado a apresentar as notas fiscais com os seguintes números: 792, 796, 822, 851, 875, 876, 906, 913, 914. 951, 952, 953, 995, 1003, 1039, 1075, 1112, 1138, 1192. 1228, 1279. 1344, 1345, 1406, 1573, 1578, 1614, 1636, 1670, 1671, 1672, 1675, 1725, 1733, 1800. 1898, 1975, 2048, 2052 e 2077.

(...)

3- Considerando os dados do Sistema de Integrado de Administração Financeira Siafi e informações obtidas junto ao Portal da Transparência do Governo Federal; foram elaborados os demonstrativos constantes dos Anexos I e II deste Termo de Intimação. (...). Foi feito por esta fiscalização, o confronto entre as NF apresentadas encadernadas e os dados registrados no RSP com os pagamentos relacionados nos citados demonstrativos. Foi verificado que vários destes pagamentos não foram registrados no RSP (coluna "Informado no Registro de Serviços Prestados") além de que várias NF originais, referentes a estes pagamentos não foram entregues a esta fiscalização (...)

Ao passo que a resposta do Contribuinte foi:

1. Houve mudança no quadro societário da empresa nos anos 2012 e 2013. A equipe do Departamento Financeiro também foi trocada neste período. Procuramos tais notas porém nenhuma delas foram encontradas. Não temos como apresentar tais notas uma vez que as mesmas não foram localizadas,

motivo pelo qual, tomamos por valor na simulação os valores de faturamento apurado pelo Auditor Fiscal no Termo de Intimação Fiscal número 03;

2. Não foram localizadas tais notas fiscais.

Assim, compõe a receita bruta na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, todas as receitas, incluídas as que, embora não declaradas, foram comprovadamente auferidas.

Insurge-se a Recorrente contra a aplicação da multa qualificada, por considerá-la confiscatória e ofensiva aos princípios constitucionais.

Nos casos de comprovado intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada a multa de ofício qualificada.

A lição de Paulo de Barros Carvalho esclarece o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A constituição do crédito tributário sancionatório dá-se por ofício sendo, portanto, também do tipo “multas de ofício”.

Decorrem da prática de determinadas infrações, ações ou omissões do sujeito infrator contrárias à lei fiscal, deste modo, também chamadas multas punitivas ou por infração.

É geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e os livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%. Em termos de linguagem das provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diversos ao dos livros fiscais dá-se por caracterizada a disposição de ludibriar o Fisco, de simular uma situação, o que fundamenta a aplicação da multa agravada, neste caso, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei n. 9.430/96. (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 894-895).

Ademais, o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, consoante dispõem os arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN, logo a autoridade fiscal deve obrigatoriamente observar a legislação específica ao apurar os valores que compõem o crédito tributário, não podendo negar aplicação a lei ou ato normativo em vigor.

No caso, a conduta do Contribuinte teve a intenção de sua indevida permanência no regime do Simples Nacional, ao mesmo tempo em que houve tributação reduzida de suas receitas, decorrente da omissão de notas fiscais e da declaração a menor da receita (comprovada a divergência entre o faturamento e as declarações fiscais). Entendo como configurado o dolo. Para tanto, cito o resumo da conduta da Recorrente conforme TVF:

1. Diferença entre a receita bruta declarada na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN e no livro Registro de Serviços Prestados – RSP, em relação ao ano de 2013, respectivamente, de 2.961.848,39 e de 12.999.557,45, representando a primeira menos de 23% da segunda. A Autoridade descreve que:

*135. Na primeira cópia do RSP entregue em resposta ao TIF 0, há inscrições manuscritas que indicam a **exclusão das notas fiscais que estão destacadas com caneta "marca texto"**, conforme explicitado a seguir.*

*136. No mês de janeiro de 2013, o valor total do período é de R\$ 1.125.005,82. Para este mês há a inscrição **"Excluir as marcadas"**, sendo que as NF destacadas foram as seguintes: **NF 1191** no valor de 107.782,86, e **NF 1192**, no valor de 829.078,76.*

(...)

*149. Em relação ao ano-calendário de 2012, o contribuinte entregou somente um RSP com valores que foram informados na DASN porém, apesar de não ter indicação da supressão de valores de determinadas NF, verifica-se que, conforme apurado acima, **o contribuinte utilizou-se do mesmo "modus operandi" de 2013. Isto é, deixou deliberadamente de levar à tributação valores de NF de maiores valores, principalmente as emitidas para o Ministério da Integração Nacional e para a Fundação Oswaldo Cruz.***

*150. Este modo de proceder teria **o intuito de, no mínimo, manter o contribuinte ainda como optante pelo Simples Nacional**, já que se computasse todas as NF, os valores ultrapassariam e muito o limite para que ele se mantivesse neste regime simplificado.*

2. Diferença entre a receita bruta declarada na Declaração Anual do Simples Nacional – DASN e a resultante das informações constantes do Sistema Integrado de Administração Financeira – Siafi, em relação aos anos de 2012/2013. A Autoridade descreve que:

*154. Tanto para o ano de 2012 quanto para 2013, o contribuinte foi intimado a esclarecer **o motivo da diferença entre o valor que havia sido declarado e os valores constantes do Siafi**. Nas respostas **não se manifestou a respeito** e em relação às NF solicitadas por meio do TIF 03, ele se limitou a dizer que **não havia encontrado tais NF**. Também não se manifestou quanto aos valores informados nos RSP.*

A multa de ofício de 150% foi aplicada com fundamento no art. 44, § 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007). Mas tal dispositivo foi alterado pela Lei nº 14.689/2003, que reduziu seu percentual para 100%:

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Consequentemente, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, para redução da multa de 150% para 100%.

Deixo de conhecer o argumento sobre a confiscatoriedade da multa, por implicar em análise de ilegalidade e constitucionalidade, esbarrando no art. 98, do RICARF/2023, sendo caso, inclusive, de aplicação da Súmula CARF nº 2.

Por fim, aduz a Recorrente que deve ser feita **diligência/perícia** nos documentos apresentados para **dedução de custos e despesas operacionais** da empresa recorrente, a fim de que o crédito tributário fosse constituído de forma “justa”, já que optou pelo regime contábil do lucro real.

Entendo como desnecessária essa diligência, diante do regime cumulativo a que as receitas da Recorrente estão sujeitas. Ressalte-se que tal indeferimento não implica em cerceamento de defesa:

Súmula CARF Nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer em parte do recurso, apenas em relação às matérias que não sejam de índole constitucional, e, no mérito, na parte conhecida, por negar-lhe provimento. Aprecio, ainda, de ofício, a aplicação retroativa da Lei nº 14.689/2023, entendendo que, mesmo mantida a qualificação da multa de ofício, seu patamar deve ser reduzido de 150% a 100%, percentual presente na redação dada ao inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro

ACÓRDÃO 3004-000.082 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 14041.720196/2017-37

DOCUMENTO VALIDADO