



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.721588/2017-44
ACÓRDÃO	1301-007.767 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTROSUL COMÉRCIO DE PRODUTOS MÉDICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA.

Procede o lançamento do tributo incidente sobre as receitas omitidas apuradas com base nas notas fiscais de saída emitidas pela contribuinte, quando não documentalmente infirmada a acusação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS . COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE

Não tendo sido comprovado o intuito de fraude, sonegação ou conluio, por parte do sujeito passivo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-83.606, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transscrito:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou-se o lançamento de ofício, relativo ao ano-calendário de 2015, tendo em vista a constatação de omissão de receita proveniente de revenda de mercadorias.

Foi apurado através da totalização das receitas brutas constantes das notas fiscais encontradas no Sped NF-e que a empresa ora autuada excedeu em dezembro de 2014 o limite de R\$ 3.600.000,00 e por esse motivo foi excluída do Simples Nacional a partir janeiro de 2015.

Sendo intimada, a contribuinte não se manifestou acerca das notas fiscais de saída e as receitas totalizadas mensalmente e, sendo questionada, fez a opção pela tributação do Lucro Presumido.

Ressaltou o autuante que todos os valores pagos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sob o código 3333 (Simples Nacional), conforme suas participações individuais declaradas ao Simples Nacional, foram aproveitados no lançamento de ofício.

Foram lavrados os autos de infração exigindo os seguintes valores:

TRIBUTO	VALOR DO TRIBUTO R\$	VALOR DOS JUROS DE MORA R\$	VALOR DA MULTA R\$	VALOR TOTAL R\$
IRPJ	49.175,12	12.084,91	73.762,67	135.022,70
PIS	19.358,58	5.031,45	29.037,86	53.427,89
CSLL	34.302,57	8.466,53	51.453,85	94.222,95
COFINS	91.968,06	23.758,94	137.952,05	253.679,05

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Foi exigida a multa de ofício qualificada de 150% pelas razões expostas à fl.123.

Sendo notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.180 a 192, na qual alega:

- Nulidade dos autos de infração, tendo em vista a insegurança na determinação da infração devido a:
 - descrição no fato do lançamento não mantém coerência com os demonstrativos ou documentos anexados pela autuante;
 - descrição do fato no lançamento não mantém coerência com a fundamentação da suposta infração;
 - ocorreram divergências de valores entre os levantamentos integrantes do lançamento, ou destes com o auto de infração;
 - o levantamento foi instruído com o levantamento incompleto, que não confirma suposta infração objeto da autuação;

Ocorre que o Auto de infração impugnado é passível de constatação de todas essas hipóteses de insegurança em relação a contribuinte, não merecendo prosperar e devendo ser anulado, pois a autoridade fiscal considerou para fins tributáveis a cobrança do ICMS, o qual não há incidência uma vez que a contribuinte em questão goza de isenção do referido imposto decorrente do tipo de mercadoria circulada pela empresa.

- Omissão de Rendimentos:

O EXCESSO DE RENDIMENTOS NÃO DECLARADOS REFERE-SE À INTERMEDIAÇÃO ENTRE CLIENTE E FORNECEDOR.

É cediço que este tipo de atividade de representação comercial trabalha com uma comissão pequena sobre as vendas e, portanto, a margem de lucro líquido também é muito pequena, sendo que, na maioria das vezes, não é nada compensador o desenvolvimento desta atividade. Isto se demonstra pela própria contabilidade do período-base.

E é também uma das peculiaridades deste tipo de prestação de serviço, em razão do número elevado de transações comerciais, que os cheques de terceiros, mais precisamente de clientes para os fornecedores, sejam repassados aos representantes e este, na sequência, os repasse aos fornecedores, tudo no intuito

de fiscalizar o pagamento e receber a comissão sobre venda, que via de regra é descontada quando do repasse do pagamento ao fornecedor.

O fiscal precipitou-se e tomou as movimentações com receita omitida. Meras movimentações não são e na verdade nunca foram documentos suficientes para comprovar e fundamentar a omissão de receita.

● Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.

A contribuinte dá explicações e comprova contabilmente que era efetivamente um representante comercial e que estes valores entraram e saíram das contas correntes constituindo-se um mero repasse e não uma decorrência de uma operação de circulação de mercadorias.

Por fim, se o processo fiscal homenageia o princípio da verdade material, qual seja, de dar as provas aqui contidas na impugnação o peso e a veracidade comprobatória dos fatos alegados e se necessário abrir a prova pericial.

● Da multa Qualificada.

É evidente a presunção de dolo trazida na descrição dos fatos elaborados pela RFB, o qual traz consigo acusações infundadas em que o contribuinte pratica sonegação fiscal, baseado em uma simples conta aritmética, no entanto não faz qualquer prova do alegado em suas presunções.

Ocorre que para a aplicação da penalidade a que se refere o art. 44 § 1º da Lei nº 9.430/96 é imprescindível que a autoridade fiscal comprove a prática dolosa realizada pelo sujeito passivo, ou seja a aplicação da penalidade em questão deve ser precedida de comprovação de que o sujeito passivo agiu motivado a ludibriar o fisco.

Não há qualquer previsão no ordenamento jurídico brasileiro no sentido de que o contribuinte faça prova negativa no sentido de demonstrar que não cometeu ato ilícito, não há como presumir a existência de fraude, devendo o fisco provar os fatos alegados no Auto de Infração.

Ademais, para a aplicação de tal penalidade o dolo deve ser específico e claramente demonstrado, sem qualquer incerteza, o que não ocorreu no caso concreto, uma vez que como a própria autoridade fiscal aduz no item "a" da análise fiscal "(...) isso evidencio omissão de valor pré-determinado(...)".

Ora, inconcebível que a autoridade fiscal venha majorar uma multa em mais que o dobro do valor devido baseado em evidências presumidas.

Há de se ressaltar ainda que em recentes decisões o Supremo Tribunal Federal fixou limites para as multas tributárias aplicadas aos contribuintes. Sendo que a aplicação de multas punitivas que sejam superiores ao valor do débito principal, ao real valor devido pelo contribuinte, foram consideradas ilegais, uma vez que

visivelmente ocasionam o confisco, expressamente vedado na Constituição Federal do Brasil, nos termos do seu artigo 150, inciso IV.

É previsto que os entes federados não podem apropriar-se de patrimônio ou renda dos contribuintes valendo-se de mecanismos tributários para si, o que foi confirmado pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário 833.106, oriundo do Estado de Goiás, julgado em 25 de novembro de 2014, entendeu que é constitucional a aplicação de qualquer sanção administrativa tributária punitiva, tanto em caráter federal, estadual e municipal, em percentual superior ao real valor do tributo devido pelo contribuinte, colocando assim limites a aplicação de multa tributária.

Desta forma, o STF vem exteriorizando a imposição de um limite ao percentual da multa, de modo que as penalidades que ultrapassem 100% acabariam por violar o princípio do não confisco.

Diante da ausência de definição constitucional e legal do que seria "confisco" em matéria tributária, fica a cargo dos tribunais avaliarem os excessos praticados pelo Fisco, considerando caso a caso, sempre observando o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

A vedação representa um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nas ideias de moderação, razoabilidade e proporcionalidade. Vedar o confisco é, nessa linha, impedir a destruição da propriedade privada (artigo 59, XXII) pelo sistema tributário e proteger a liberdade de iniciativa (artigo 170, caput).

No Auto de Infração, nota-se que as multas aplicadas pela RFB são fortemente lesivas a Impugnante, em face tanto da legislação vigente como da atual situação econômica do País. Verifica-se que ocorreu a penalização de 150% de multa em desfavor do Contribuinte, o que comprova o ato discricionário do Fisco, bem como atitude abusiva e coercitiva, ultrapassando o valor da obrigação tributária principal.

Ressalta-se por fim que não houve qualquer indício de engodo ou manipulação, nem mesmo de que a contribuinte teve uma conduta objetivada na ocultação da obrigação tributária que ensejasse a aplicação da multa de 150%, sendo que a demonstração do dolo específico é fundamental à aplicação da sanção (multa).

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a Impugnação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA.

Procede o lançamento do tributo incidente sobre as receitas omitidas apuradas com base nas notas fiscais de saída emitidas pela contribuinte, quando não documentalmente infirmada a acusação fiscal.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS . COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que deixe de atender os requisitos legais e que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de constitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de lançamento de ofício, com exigência de IRPJ, CSLL, PIS e C OFINS, relativo ao ano-calendário de 2015, sob a acusação de omissão de receita proveniente de revenda de mercadoria. Exigiu-se ainda multa de ofício qualificada de 150%.

Através da totalização das receitas brutas constantes das notas fiscais encontradas no Sped NF-e, constatou-se que a empresa autuada excedeu em dezembro de 2014 o limite de R\$ 3.600.000,00 e por esse motivo foi excluída do Simples Nacional. Intimada, a Contribuinte não se manifestou acerca das notas fiscais de saídas e as receitas correspondentes totalizadas e, sendo questionada, fez a opção pela tributação do Lucro Presumido.

Contra o lançamento, foi interposta a Impugnação de fls., a qual, a Contribuinte alega nulidade, e no mérito, defende que o excesso de rendimentos não declarados se refere à intermediação entre cliente e fornecedor, bem como alega a inaplicabilidade da multa qualificada ao caso, por inexistir comprovação do dolo e que a majoração da multa baseou-se unicamente em evidências presumidas.

A DRJ manteve o lançamento, na forma em que formalizado, e em recurso, a Recorrente renova suas alegações iniciais.

Quanto à sua alegação de ocorrência de nulidade do Auto de Infração, sob a premissa de que há insegurança na determinação da infração, ela não se sustenta.

De acordo com os autos, a fiscalização, com base nas notas fiscais emitidas pelo Contribuinte, apurou, no ano-calendário de 2014, excesso do limite de receita bruta de R\$ 3.600.000,00, fixado para os optantes pelo Simples nacional, tendo, por essa razão, excluído a empresa daquela sistemática, a partir de janeiro de 2015. Em decorrência, apurou-se omissão de receitas de revenda de mercadorias nos valores demonstrados à fl. 123, sob a sistemática de lucro presumido, uma vez que, sendo o Contribuinte intimado, fez opção por essa sistemática.

Logo, não há que se falar em falta de coerência entre a descrição dos fatos e a fundamentação legal da infração, e muito menos se vislumbra qualquer divergência de valores exigidos, ressaltando que o pleito de expurgos de eventual incidência de ICMS deveria ser melhor especificado, inexistindo, por conseguinte, demonstrativos nesse sentido. Porém, ainda que existisse, e aqui, apenas por força da argumentação de defesa, não resultaria em nulidade, e sim, eventual redução do valor exigido, o que, também por essa razão, não prosperaria a alegação de nulidade do lançamento.

Logo, é improcedente a alegação de nulidade.

Com referência ao mérito, o Contribuinte aduz que possui a atividade de representação comercial, trabalha com uma comissão pequena sobre as vendas e que uma das peculiaridades deste tipo de prestação de serviço é que os cheques de terceiros, mais precisamente de clientes para os fornecedores, são repassados aos representantes, que, na sequência, os repassa aos fornecedores. E, acrescenta que a fiscalização se precipitou quando considerou as movimentações como receita omitida.

Equivoca-se o contribuinte, pois o presente processo não encontra-se fundamentado em movimentações provisórias ou em cheques de terceiros depositados em contas bancárias da Contribuinte, mas sim, de tributação de omissão de receitas apurada com base em notas fiscais emitidas pela própria Contribuinte.

Logo, não se trata de tributação com base em presunção ou indícios, tampouco houve arbitramento de omissão de receitas, sendo os valores calculados com base nas notas fiscais emitidas pelo próprio Contribuinte.

Assim, é improcedente esta alegação.

Quanto à multa qualificada, aduz o Contribuinte que não restou comprovada a prática dolosa de ludibriar o fisco; que as acusações são infundadas, eis que as receitas consideradas omitidas basearam-se em presunções; que efetivamente não houve tais receitas recebidas pela Recorrente, comissionada na atividade de representação comercial, sendo injusta e excessiva a penalidade imputada; que a exigência contraria a Súmula 25 do CARF e recentes decisões do STF que fixou limites para as multas tributárias aplicadas aos Contribuintes, sob pena de confisco.

A fiscalização assim fundamentou a aplicação da aludida multa de ofício:

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA REVENDA DE MERCADORIAS Foi apurado através da totalização das receitas brutas constantes das notas fiscais encontradas no Sped NF-e que a empresa ora autuada excedeu em dezembro de 2014 o limite de R\$ 3.600.000,00, e por esse motivo foi excluída do Simples Nacional a partir janeiro de 2015.

[...]

II - ANÁLISE FISCAL:

- LANÇAMENTO DE OFÍCIO

[...]

Deve ser ressaltado que todos os valores pagos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, sob o código 3333 (Simples Nacional), conforme suas participações individuais declaradas ao Simples Nacional, estão sendo aproveitados. Ou seja, a presente autuação está incidindo somente sobre a receita omitida no Simples Nacional e ao que deixou de pagar ao continuar optando indevidamente por esse sistema.

- APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício está sendo qualificada em 150% pela evidente prática de sonegação fiscal. Os motivos à essa conclusão seguem abaixo:

- a) Na planilha abaixo, percebe-se que em quase todos os meses a receita omitida é um número redondo, isso evidencia omissão de valor pré-determinado, e por isso os valores declarados foram intencionalmente coincididos na casa dos centavos com os valores mensais das receitas totais apuradas. Por exemplo, quanto a janeiro de 2015, decidiu-se pela omissão de R\$ 290.130,00, então, ante a receita real de R\$ 400.714,55, foi declarado o valor de R\$ 110.584,55.

Receita	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Declarada	110.584,55	127.983,57	103.355,00	79.075,49	180.325,80	444.076,68
Apurada	400.714,55	327.163,27	340.485,00	286.055,49	446.009,79	444.076,68
Omitida	290.130,00	199.179,70	237.130,00	206.980,00	265.683,99	0,00
Receita	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Declarada	331.068,70	418.741,26	357.268,51	263.095,61	308.525,79	282.763,49
Apurada	330.318,70	423.871,26	353.818,51	272.780,61	305.945,79	282.763,49
Omitida	-750,00	5.130,00	-3.450,00	9.685,00	-2.580,00	0,00

b) As receitas acumuladas nos doze meses anteriores foram declaradas ao Simples Nacional como nulas em todos os períodos, impossibilitando o aumento da alíquota.

c) Mesmo tendo excedido o limite de R\$ 3.600.000,00 em 2014, o contribuinte continuou declarando em 2015 no Simples Nacional.

Ou seja, através da totalização das receitas brutas contantes das notas fiscais encontradas no Sped NF-e, verificou a diferença recolhida pelo Simples Nacional e ao que deixou pagar quando continuou optando indevidamente por esse sistema, e, ao discriminar os valores omitidos, ressaltou que quase todos os meses a receita omitida seria um número redondo, evidenciando omissão de valor pré-determinado, caracterizando, em seu entender, crime de sonegação fiscal, previsto no art. 71 da Lei 4.502/64, aplicando, assim, a multa de 150%.

A decisão recorrida manteve a qualificação, nos seguintes termos:

Tem-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional de causar dano à Fazenda Pública.

No presente caso, tem-se que a contribuinte, reiteradamente, durante todo o ano de 2015, omitiu receitas, tendo, inclusive, deixado de declarar receitas acumuladas nos doze meses anteriores, o que impossibilitou o aumento de alíquota. Acrescente-se que, mesmo tendo, em 2014, excedido o limite de receita de R\$ 3.600.000,00 fixado para o Simples Nacional, a contribuinte continuou declarando e recolhendo tributos por aquela sistemática.

Esse comportamento demonstra a intenção de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, razão pela qual deve-se manter a exigência da multa qualificada.

Penso que, neste ponto, deve ser reformada a decisão.

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzem a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso concreto, veja-se que inexiste registro de utilização de qualquer medida fraudulenta por parte do Contribuinte. Pelo que se vê dos autos, consubstanciado no próprio relato da fiscalização acima transscrito, os valores considerados omitidos foram lançados em notas emitidas pelo próprio contribuinte, e apenas a diferença encontrada, em comparação com os valores constantes no Sped NF-e, que lhe foi exigida. Trata-se de caso típico de declaração inexata.

De fato, o ilícito tributário praticado possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

Assim, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescente a multa no patamar de 75%.

Conclusão

Do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar a multa de ofício qualificada aplicada, remanescente a multa no patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA