



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



**Processo nº** 10510.004614/2008-20  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.334 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de novembro de 2019  
**Recorrente** SOLUTION COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes.

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS.

A Representação para Fins de Exclusão do Simples Nacional e o Ato Declaratório foram devidamente fundamentados nos termos dos artigos 9º, inciso II e 14º, inciso I, da Lei nº 9.317/96. Não há que se falar em nulidade dos atos administrativos.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

SIMPLES. EXCLUSÃO DE OFÍCIO.

A pessoa jurídica excluída do Simples Federal sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

#### ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado só é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR).

Como houve a exclusão do contribuinte do regime tributário do Simples Federal e dada a falta de apresentação das obrigações acessórias solicitadas, é cabível o arbitramento do lucro.

#### APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF n.º 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96.

Em virtude dos impactos da imputação da multa qualificada, deve ser considerada matéria de ordem pública e, por conseguinte, pode ser reconhecida de ofício pela autoridade julgadora.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL, do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do recurso interposto e, por maioria, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício de 150% sobre os tributos lançados em 2005, reduzindo-a para 75%. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Texeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam o recurso integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## Relatório

1. Trata o presente processo de Ato Declaratório Executivo n.º 33, de 24 de setembro de 2008, que procedeu à exclusão da empresa do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e de Autos de Infração formalizando exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 45.963,10 (quarenta e cinco mil, novecentos e sessenta e três reais e dez centavos), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 19.538,62 (dezenove mil, quinhentos e trinta e oito reais e sessenta e dois centavos), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$ 23.938,99 (vinte e três mil, novecentos e trinta e oito reais e noventa e nove centavos), e à Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor de R\$ 5.186,66 (cinco mil, cento e oitenta e seis reais e sessenta e seis centavos), acrescidos de multa de ofício, e dos juros de mora, totalizando R\$ 246.132,60 (duzentos e quarenta e seis mil, cento e trinta e dois reais e sessenta centavos).

2. Consoante Ato Declaratório Executivo n.º 33, de 24 de setembro de 2008 (fls. 08 e 09), a contribuinte foi excluída do Simples, de ofício, com efeito a partir de 1º de fevereiro de 2003, em face da constatação e confirmação de que a empresa prestou serviços profissionais de contador a partir de janeiro de 2003, atividade essa que veda a opção pelo **Simples Federal**, conforme disposto no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317, de 1996, e, considerando que o sujeito passivo não comunicou a exclusão, na forma prevista nos art. 12 e 13, inciso II, alínea “a”, da mesma Lei n.º 9.317, de 1996.

3. De acordo com a descrição dos fatos contida no Auto de Infração do IRPJ (fls. 14/16), foi efetuado o arbitramento do lucro, referente aos períodos de apuração ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2005, com base no artigo 530, inciso I, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), tendo em vista que a contribuinte, sujeita à tributação com base no Lucro Real, não apresentou escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, conforme resposta datada de 8 de outubro de 2008 à intimação datada de 25 de setembro de 2008.

4. Serviram de base para o cálculo do lucro arbitrado: relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, as receitas operacionais provenientes da prestação de serviços, com enquadramento legal no art. 532 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) e; relativamente ao ano-calendário de 2005, as receitas omitidas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamentação legal nos art. 27, inciso I, e 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 532 e 537, do RIR/1999.

5. No termo de Verificação Fiscal (fls. 65/67), a autoridade lançadora informa que:

- i. Foi aberto Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) na empresa acima referida, nas operações Clientes X fornecedores - Vendas para o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004 e Movimentação Financeira Incompatível com Receita Declarada para o período de janeiro a dezembro de 2005;
- ii. Intimada, através de Termo de Início de Fiscalização, datado de 17/12/2007, a apresentar, relativos aos anos-calendário de 2003 a 2005, o Livro Caixa ou Diário e Razão, Livro do ISS, Contato/Estatuto Social e suas alterações, notas fiscais emitidas e, relativos ao ano-calendário de 2005, os extratos de contas bancárias da empresa, solicitou prorrogação do prazo para atendimento em 11 de janeiro de 2008, sendo prorrogado até 7 de fevereiro de 2008;
- iii. Quando da entrega da documentação, a contribuinte apresentou uma cópia de um Auto de Infração da Prefeitura Municipal de Aracaju, em que informa o extravio dos talonários de notas fiscais n.º 1001 a 1050 e 1051 a 1100, bem como extratos bancários de maneira descontinuada, impossibilitando a constatação de todos os lançamentos efetuados;
- iv. Diante da falta de documentos fundamentais para a fiscalização, foram circularizados os clientes da empresa para apresentar relação dos pagamentos efetuados à fiscalizada, acompanhados da documentação comprobatória, como também, informar os serviços prestados objeto dos pagamentos;
- v. Foi solicitado, por meio de RMF, aos bancos em que a contribuinte realizava suas transações financeiras, os extratos para análise;
- vi. Foi constatado que a contribuinte, na condição de microempresa, no ano-calendário de 2003, e de empresa de pequeno porte nos anos-calendário de 2004 e 2005, prestou serviços profissionais de contador a partir de janeiro de 2003, não podendo ser optante do Simples, de conformidade com o art. 9º da Lei n.º 9.317, de 1996;
- vii. Como a empresa infringiu o art. 9º, XIII, da Lei n.º 9.317, de 1996, foi excluída do Simples, por Ato Declaratório Executivo n.º 33, de 24 de setembro de 2008, com fundamento no art. 14, I, da Lei n.º 9.317, de 1996, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2003, nos termos do art. 15, inciso IV, da Lei retromencionada, com a redação dada pelo art. 33 da Lei n.º 11.196, de 2005, c/c o art. 24, inciso II, da IN SRF n.º 608/06;
- viii. Em 25/09/2008, foi intimada a apresentar a escrituração completa para tributação pelo Lucro Real (Diário, Razão, Lalur, Livro de Inventário e documentação que embasassem os registros, no prazo de 20 (vinte) dias, para o período de fevereiro 2003 a dezembro de 2005;

- ix. Em resposta, declarou que não prestou nem presta serviços contábeis, posto que seu objeto social é diverso deste tipo de atividade e que a pessoa jurídica prestadora de serviços contábeis no período em questão é a Sercon Serviços Contábeis SC Ltda, inscrita no CNPJ sob o n.º 32.825.945/0001-39;
- x. Grande maioria dos clientes circularizados respondeu tratar-se de serviços de contabilidade como fazem prova as informações dos clientes acostadas ao presente Auto, inclusive a descrição de serviços contábeis contida em várias notas fiscais;
- xi. Confrontando o Livro de ISS com as notas fiscais apresentadas pelos clientes, foi apurada omissão de receitas no mês de setembro de 2004, uma vez que a contribuinte escriturou no Livro de ISS “sem movimento no período” e as notas fiscais demonstram um faturamento de R\$5.985,20;
- xii. No período de fevereiro/2003 a dezembro/2004 foram lançados os tributos com base nas receitas escrituradas no Livro de ISS, acrescentando-se o valor apurado no mês de setembro/2004;
- xiii. Em relação ao ano-calendário de 2005, por presunção legal, foram lançados os valores creditados nas contas-correntes, cujas origens, a contribuinte, intimada, não se pronunciou a respeito;
- xiv. Como a contribuinte não escriturou qualquer valor em seu Livro de ISS referente ao ano-calendário de 2005, e também a Declaração do Simples foi entregue zerada, ficou configurado o evidente intuito doloso de fraudar a Fazenda Nacional, motivando a aplicação da penalidade prevista no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, matriz legal do art. 957 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, qual seja, a qualificação da multa de ofício para 150% do valor do imposto;
- xv. Inicialmente, o MPF emitido para a fiscalização no sujeito passivo foi o de n.º 0520100.2007.00270-0 e, por força do art. 20 da Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007, foi emitido novo MPF de n.º 0520100.2008.00978-4, cuja ciência está sendo dada neste ato que é o primeiro após a emissão do novo MPF, de conformidade como parágrafo 2º da Portaria acima referida.

6. Devidamente cientificada (21/11/2008), a contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 234/243) em 22/12/2008.

7. Em sessão de 12 de março de 2009, a 2ª Turma da DRJ/SDR, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 15-18.622 (e-fls. 261/262), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NULIDADE

Afasta-se a tese de nulidade do lançamento, quando efetuado por servidor competente e em obediência aos princípios legais que o regem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS.

Comprovado nos autos que a exclusão, de ofício, de Simples foi procedida por meio de Ato Declaratório expedido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil que a jurisdiciona, em face da ocorrência de situação que a Lei a autoriza, e assegurado o contraditório e a ampla defesa, não procedem as alegações de ilegalidade e irregularidade da referida exclusão.

ARBITRAMENTO.

A base de cálculo deve ser determinada com base no Lucro Arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Configuram omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Os lançamentos reflexos devem observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.”

8. Ressalte-se que, os valores foram acrescidos de multa de ofício, nos percentuais de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os valores dos tributos lançados para os anos-calendário de 2003 e 2004, e de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os tributos lançados para o ano-calendário de 2005, e dos juros de mora.

9. Cientificada da decisão (AR de 14/04/2009, e-fl. 279), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 280/290) em 07/05/2009. Em síntese, reiterando os argumentos de defesa trazidos em sede de impugnação, a ora Recorrente traz as seguintes alegações e pleitos:

- i. Tendo o procedimento fiscal iniciado em dezembro de 2007 e finalizado em novembro de 2008, não observou o prazo legal previsto no art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972, transcrito;
- ii. Em face do disposto nos art. 12, 13 e 15 da Portaria RFB n.º 4.066/07 e nos art. 145, § 1º, da Constituição Federal, 196 do CTN, 1º, 2º, incisos I, IV, VIII, IX, X, XI, e em jurisprudência do Conselho de Contribuintes, a autuação deve observar os prazos previstos para início e encerramento, bem como a ciência do contribuinte para a prorrogação do MPF, o que não teria ocorrido na fiscalização em litígio, razão pela qual requer a nulidade do Auto de Infração por flagrante desrespeito às leis e aos direitos do contribuinte;
- iii. A contribuinte de fato não desenvolve atividades de serviço contábil. Conforme informado quando do procedimento fiscal, a empresa que prestou serviço contábil para a clientela circularizada era pessoa jurídica diversa da ora Recorrente, com inscrição no CNPJ também diverso do cadastro da Sergicon;
- iv. A exclusão do regime poderá ser por autoridade fiscal e ainda mediante ADE e não via Auto de Infração, conforme parágrafo único do art. 23 da IN 355/93;
- v. Uma coisa é ser participante de EPP - Empresa de Pequeno Porte para obter tratamento trabalhista e previdenciário diferenciado, outra situação é optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) para recolhimento de tais impostos e contribuições à União, consoante dispõe o art. 10 da IN SRF n.º 355/2003, transcrito;
- vi. Em face do disposto no art. 142 do CTN, que estabelece a vinculação legal da atividade administrativa do lançamento, e do princípio da legalidade, estatuído no art. 37 da Constituição Federal, eis que é ilegal e irregular a exclusão de ofício da contribuinte do programa federal - SIMPLES NACIONAL;
- vii. Há que ser questionado também o fato de a contribuinte estar sendo penalizada sob o fundamento de omissão de receita, tendo a fiscalização se utilizado da simples apreciação da sua movimentação bancária. Ademais, à

contribuinte deve ser dado direito à ampla defesa e ao contraditório, na forma da Constituição Federal;

- viii. Aliás, quando da autuação e imposição de multa, a autoridade deve embasar legalmente o seu ato, definindo a base legal do tributo, o fato gerador e proceder à devida e legal apuração. Jamais partir de pressupostos ineficientes ou de presunções para concluir pela prática de infração contra o contribuinte (cita doutrina e jurisprudência sobre o emprego de presunção em matéria tributária);
- ix. Diante do exposto, requer preliminarmente a nulidade e, no mérito, a improcedência dos Autos de Infração em questão.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

10. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

### **Da Inexistência de Nulidades no Lançamento**

11. Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, sob alegações de que a fiscalização não teria observado o prazo legal, nem mesmo em relação à prorrogação, com inobservância art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972, aos art. 12, 13 e 15, da Portaria n.º 4.066, de 2007, aos art. 1º e 2º da Lei n.º 9.784, de 1999, ao art. 145, §1º, da Constituição Federal e ao art. 196 do CTN.

12. Contudo, não se observa qualquer irregularidade no procedimento fiscal capaz de conduzir à nulidade dos autos de Infração em análise, senão vejamos.

13. Por meio da Portaria SRF n.º 1.265, de 22 de novembro de 1999, alterada sucessivamente, foi criado o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) tendo em vista a necessidade de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

14. À época em que foi iniciado o procedimento fiscal - 19/12/2007 - a execução dos procedimentos fiscais era disciplinada pela Portaria SRF n.º 4.066, de 2 de maio de 2007, citada pela ora Recorrente.

15. Segundo a Portaria RFB n.º 4.066, de 2 de maio de 2007, o MPF é um documento que estabelece normas para a execução da atividade fiscal, determinando que os procedimentos fiscais relativos aos tributos por ela administrados sejam promovidos em conformidade com ordem específica (art. 2º), emitido na forma e modelo constantes dos seus Anexos I a V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal (art. 4º), expedido por uma das autoridades relacionadas em seu artigo 6º, e dentro do prazo nela estipulado (arts. 12 e 13).

16. O art. 12 supracitado dispõe que o prazo máximo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) é de cento e vinte dias, enquanto o art. 13, caput e § 1º, da mesma Portaria, prevêem as prorrogações deste prazo, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, podendo ser feitas por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na internet, mediante o código de acesso à internet, contido no MPF-F.

17. No § 2º do art. 13 está previsto que, na hipótese do § 19, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal fornecerá ao sujeito passivo, quando do primeiro ato de ofício praticado junto ao mesmo após cada prorrogação, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas, reproduzido a partir das informações apresentadas na Internet, conforme modelo constante do Anexo VI.

18. Logo após o início do procedimento fiscal em exame, a Portaria RFB n.º 4.066, de 2 de maio de 2007 foi revogada pela Portaria n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

19. A Portaria RFB n.º 11.371, de 2007, em seu art. 4º, traz alteração na emissão do MPF estabelecendo que este será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, e a ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

20. O prazo máximo de validade do MPF-F continuou sendo de cento e vinte dias (art. 11), prorrogável tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias (art. 12), mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, com ciência do contribuinte, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração (art. 9º).

21. Quanto aos procedimentos fiscais iniciados antes da sua vigência, não concluídos até 31 de dezembro de 2007, com ciência do sujeito passivo, a Portaria RFB n.º 11.371, de 2007 assim dispõe, em seu art. 20:

Art. 20. Os procedimentos fiscais iniciados antes da vigência desta ciência do sujeito passivo, terão o seguinte tratamento: Portaria que não forem concluídos até 31 de dezembro de 2007, com:

I - em relação à matéria fazendária, poderão ter continuidade com base no MPF em vigor, desde que não seja necessário proceder a alteração diversa da prorrogação de prazo;

II - em relação à matéria previdenciária, deverão ser encerrados, e os procedimentos fiscais correspondentes terão continuidade com a emissão de novos MPF, nos termos desta Portaria.

§ 1º A emissão de novo MPF nos termos dos incisos I e II do caput, para a continuidade dos procedimentos fiscais iniciados anteriormente à vigência desta Portaria, convalida os atos já praticados.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal certificará o sujeito passivo da sua continuidade quando do primeiro ato de ofício praticado após a emissão do novo MPF.

§ 3º Os MPF emitidos antes de 1º de janeiro de 2008, cujos procedimentos fiscais não tenham sido iniciados mediante ciência ao sujeito passivo, deverão ser encerrados e, se for o caso, poderão ser emitidos novos MPF nos termos desta Portaria.

22. Analisando os autos, não se vislumbra qualquer desrespeito às mencionadas normas, pois uma vez emitido o MPF, à fl. 69, pela autoridade competente, a autorização do Órgão - Secretaria da Receita Federal - foi dada, de forma expressa e pelo meio legalmente adequado, com a ciência da contribuinte em 19/12/2007, consoante art. 4º da Portaria RFB n.º 4.066/07, vigente à época.

23. No Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal informa que, por força do art. 20 da Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007, foi emitido novo MPF, de conformidade com o § 2º do citado artigo, cuja ciência foi dada naquele ato que era o primeiro após a emissão do novo MPF, de conformidade com o § 2º da referida Portaria. É importante salientar que o novo MPF, nos termos do art. 4º da Portaria RFB n.º 11.371/2007, é emitido exclusivamente em forma eletrônica.

24. As prorrogações do MPF foram procedidas por meio de registro eletrônico, cuja ciência pelo sujeito passivo deu-se por intermédio da Internet, com a utilização do código de acesso e a fiscalização foi concluída em 21/11/2008, com a ciência da ora Recorrente dos Autos de Infração em exame e do novo MPF eletrônico, em sintonia com os Atos Administrativos da RFB já citados.

25. Portanto, não há como serem acolhidos os argumentos da contribuinte atinentes ao descumprimento das normas referentes aos prazos de validade do MPF, e à ciência do contribuinte.

26. Sobre a alegação de que o procedimento fiscal não observou o prazo previsto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, inicialmente, convém transcrever este dispositivo legal:

*Art. 7º O Procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

27. Efetivamente, o art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972, condiciona o prazo de validade do ato inicial do procedimento fiscal a 60 (sessenta) dias, prorrogáveis por igual período, sucessivamente.

28. Vale dizer, a espontaneidade do contribuinte que havia cessado com o Termo de Início de Ação Fiscal é readquirida se o autor do procedimento fiscal não registrar a continuidade de seu trabalho no prazo mencionado.

29. No caso concreto, o Termo de Início de Fiscalização, de 19/12/2007, foi seguido de diversos atos por escrito indicando o prosseguimento da ação fiscal, e mesmo que, aparentemente, entre o Termo de Reintimação Fiscal de 16/01/2008 (fls. 71 e 79) e o termo de Ciência e Continuidade de Procedimento Fiscal, de e 08/04/2008 (73 e 81), tenha ocorrido a interrupção dos trabalhos de fiscalização, nos termos do citado artigo, isso não causou nenhum efeito, uma vez que a contribuinte não aproveitou a eventual espontaneidade para regularizar a situação fiscal que culminou nos lançamentos em litígio.

30. Saliente-se que depois do Termo de Ciência e Continuidade de Procedimento Fiscal, de e 08/04/2008, a fiscalização foi retomada, sem transcorrer prazo superior a 60 dias entre os atos por escrito da autoridade fiscal indicativos do prosseguimento dos trabalhos (Termo de Intimação em 19/05/2008 (fls. 73 e 81); Concessão de Prorrogação de Prazo em 21/05/2008 (fl. 85); Assinatura em Protocolo de Entrega de Documentos em 27/06/2008 (fl. 87); Termo de Ciência e de Continuidade de Procedimento Fiscal em 22/08/2008 (fl. 76); Termo de Ciência e Solicitação de Documentos em 30/09/2008 (fls. 77 e 82); Assinatura em Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos em 10/10/2008; e Termo de Devolução de Documentos em 21/11/2008.

31. É importante esclarecer que a retomada dos trabalhos após o prazo mencionado não necessita de ordem escrita de Superintendente, Delegado, Inspetor da Receita Federal do Brasil, pois não configura segundo exame para fins do art. 906 do RIR/1999.

32. Portanto, também não há que se aventar a nulidade dos Autos de Infração em exame por descumprimento do prazo previsto no § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972.

33. Por conseguinte, não houve no procedimento fiscal qualquer ofensa ao dispositivo do CTN e aos Princípios Constitucionais mencionados nas peças de defesa.

34. No mais, não é demais ressaltar que, ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

35. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

36. No presente caso, não verifico qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

37. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. A matéria e a determinação da exigência tributária estão perfeitamente identificadas.

38. A Recorrente notoriamente compreendeu a imputação que lhe foi imposta e não teve seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentou impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

39. Vejam que, a contribuinte não pode confundir sua discordância e/ou inconformismo advindo da lavratura dos autos de infração com o efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

40. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

41. Do exposto, deve ser afastada *in totum* a arguição de nulidade.

### **Questões de Mérito**

42. No mérito, os argumentos de que a ora Recorrente de fato não desenvolve atividades de serviço contábil e que a prestadora do serviço contábil à clientela circularizada era pessoa jurídica diversa, com CNPJ também diferente, não resiste ao exame dos documentos acostados aos autos, fornecidos por vários clientes, em que estes declaram que a contribuinte lhes prestou serviços contábeis, informam os pagamentos efetuados, discriminam as respectivas notas fiscais e apresentam cópias destas, nas quais consta a descrição de serviços contábeis.

43. Nas respostas de alguns clientes há ainda informação de que, em anexo, foram entregues à autoridade fiscal cópias do Livro Diário com os lançamentos referentes às notas fiscais dos serviços de contabilidade que lhes foram prestados pela Solution Comércio e Serviços Ltda, CNPJ 00.396.195/0001-30. Constata-se ainda que muitas das notas fiscais fornecidas pelos clientes estão registradas nos Livros de ISS da ora Recorrente.

44. Depreende-se, pois, que realmente ocorreu a situação de fato que autoriza a exclusão, de ofício, do Simples, mediante expedição de Ato Declaratório, consoante art. 9º, inciso XIII e 14, inciso I, da Lei nº 9.317, de 1996, instituidora do SIMPLES.

45. Diante da situação assim delineada, foi feita Representação Fiscal (fl. 01), propondo a exclusão de ofício da contribuinte do Simples, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2003, e emissão do Ato Declaratório de Exclusão do Simples.

46. O Ato Declaratório de Exclusão, de fl. 08, recebido pela ora Recorrente em 21/11/2008, foi emitido na forma estabelecida na legislação em vigor, especificamente o § 3º, do art. 15, da Lei n.º 9.317, de 1996, acrescentado pela Lei n.º 9.732, de 1998, a saber:

§ 3º A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo.

47. Desta forma, também não procedem as alegações de que a ora Recorrente teria sido excluída do Simples via Auto de Infração e não mediante Ato Declaratório Executivo. Por conseguinte, não se vislumbra as arguidas irregularidade e ilegalidade na exclusão de ofício da contribuinte do Simples.

48. Tendo sido a contribuinte excluída do Simples por meio de Ato Declaratório Executivo da Delegada da Receita Federal do Brasil em Aracaju, na forma da legislação de regência, conseqüentemente, passou a sujeitar-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão - 01/02/2003.

49. Nos termos do artigo 44 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e artigo 219 do Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIIU1999), são três as formas de apurar o lucro da pessoa jurídica sujeita à tributação - real, presumido e arbitrado.

50. As hipóteses legais de arbitramento do lucro da pessoa jurídica estão descritas no artigo 530, do RIR/1999, dentre as quais se destaca na transcrição, a seguir, a que motivou o arbitramento em questão:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º):

I- O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

(...);

51. No caso concreto, a contribuinte, uma vez excluída do Simples, encontrava-se obrigada à tributação pelo Lucro Real, a qual requer a manutenção de escrituração completa, na forma das leis comerciais e fiscais.

52. Pelo que se depreende dos autos, por meio do Termo de Início de Fiscalização e diversos Termos de Intimação Fiscal, a contribuinte foi intimada a apresentar os livros Diário, Razão, Lalur, Livro de Inventário e documentação que embasasse os registros.

53. Em resposta às intimações, declarou que não prestou nem presta serviços contábeis, posto que seu objeto social é diverso deste tipo de atividade. Consoante protocolo de entrega de fl. 87, e Termo de Devolução de Documentos de fl. 88, foram entregues à autoridade fiscal Livros Caixa, Livros de Serviços Prestados, pasta com algumas folhas de extratos bancários e talonário de notas fiscais 8 (1 talonário), iniciado na nota 1701 e terminado na nota n.º 1750. Consta das fls. 164/227 cópias dos Livros Registro de Serviços Prestados dos anos de 2003 a 2005.

54. Desta forma, sem a manutenção dos livros e respectiva documentação, obrigatórios para a apuração do Lucro Real, especialmente os livros contábeis Diário e Razão, tomou-se inviável a apuração do Lucro Real da ora Recorrente e imperativa a adoção do arbitramento do lucro como forma de apuração da base de cálculo do IRPJ, por determinação legal expressa no art. 530, inciso I, do RIR/999, já transcrito.

55. A determinação do Lucro Arbitrado foi feita com base na receita bruta conhecida, sobre a qual foi aplicado o coeficiente de 38,40%, em consonância com o disposto no art. 532 e 537 do RIR/1999.

56. Nos períodos de apuração ocorridos de fevereiro/2003 a dezembro/2004, as receitas brutas conhecidas consistem das receitas escrituradas nos Livros de ISS, acrescidas do valor de R\$5.985,20, apurado no mês de setembro/2004, com base nas notas fiscais apresentadas pelos clientes e que não haviam sido escrituradas no Livro de ISS.

57. Com relação ao ano-calendário de 2005, em que a contribuinte não escriturou qualquer valor em seu Livro de ISS, como também apresentou a Declaração do Simples zerada, a receita bruta conhecida está representada pelos valores depositados nas contas correntes da ora Recorrente, cujas origens dos recursos a contribuinte, intimada, regularmente, não logrou comprovar, os quais por presunção legal, prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, são considerados omissão de receita.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

58. Como se verifica, a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito ou de investimento sem comprovação de origem, ou se comprovada não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem

sujeitos), presume-se, até prova em contrário (está a cargo do contribuinte), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

59. Trata-se, pois, de uma presunção legal tributária relativa, instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei.

60. Portanto, não há qualquer aberração, nem cerceamento do direito ao contraditório, tampouco desrespeito ao art. 142 do CTN, na apuração da omissão de receita relativa ao ano-calendário de 2005, com base na presunção legal em comento, conforme alegado, mas sim um procedimento legal que objetivou viabilizar a fiscalização, estando devidamente amparado pela legislação em vigor.

61. Diante do exposto, conclui-se que os valores devidos a título de IRPJ, nos períodos de apuração autuados, foram obtidos em conformidade com a legislação de regência.

62. Assim, a tributação referente ao IRPJ deve ser mantida, na íntegra.

### **Multa Ofício de 75% e 150%**

63. Como a multa de ofício, nos percentuais de 75% (setenta e cinco por cento), sobre os tributos lançados nos anos-calendário de 2003 e 2004, e de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os tributos lançados em 2005, não foi objeto de contestação, a douta DRJ, estando presentes os fatos previstos na legislação de regência para a sua aplicação, assim como a perfeita descrição e enquadramento legal, considerou que tais imputações devem permanecer inalteradas.

64. Ocorre que, por mais que a ora Recorrente não tenha contestado a qualificação da multa de forma específica, esta relatoria entender trata-se de matéria de ordem pública e, portanto pode ser reconhecida de ofício.

65. Sobre esse tema, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão n.º 3301004.787, de 23/07/2018:

A lição abaixo esclarece o papel da multa qualificada:

*“É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravamento 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, norma autorizadora do agravamento da penalidade.”*

(CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 894).

À luz do Decreto n.º 70.235/1972 (art. 16, II e 17), que rege o processo administrativo fiscal, cumpre aos julgadores apreciar as matérias expressamente recorridas. A despeito disso, é pacífico o entendimento que é dever do colegiado apreciar de ofício as matérias de ordem pública, ou seja, ainda que não tenham sido contestadas, bem como corrigir os erros materiais que, porventura, agravarem incorretamente a exigência fiscal.

Diante do papel da multa qualificada no ordenamento jurídico, é inegável seu caráter de matéria de ordem pública. A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei n.º 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão *ex officio*, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

*“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão n.º 1402000.246, julg. 04/08/2010.”*

66. Vejam que, da análise do Autos de Infração, a douta autoridade fiscal limitou-se a imputar a multa qualificada **via enquadramento legal genérico, art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, sem qualquer elemento motivador**, o que acaba por violar as próprias Súmulas CARF n.ºs 14, 34 e 25. Confira-se o citado dispositivo e o teor das súmulas:

#### **Lei n.º 9.430/96**

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

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

(...)

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

## Súmula CARF n.º 14

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

## Súmula CARF n.º 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.**

## Súmula CARF n.º 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.**" (grifos nossos)"

67. Não podemos olvidar que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. E, em que pese tenha aplicado a multa qualificada (150%) somente sobre a omissão decorrente dos recebimentos caracterizados como receita da atividade empresarial (coluna F de fl. 86), a r. autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

68. Conforme disposto no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

“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.”

69. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

70. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

71. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

72. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

73. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre *quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo*, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

74. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

75. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier<sup>1</sup>, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

76. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

77. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

---

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

78. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

“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.”

79. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

80. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do **nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo**. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

"(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

**É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo**, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...)” (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

81. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

"O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa**. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberam prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito.” (grifos nossos)

82. Já o Acórdão nº 1301002.628, proferido a partir do Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, ao tratar do tema omissão de receitas, depósitos bancários de origem não comprovada, afasta a multa qualificada ante a ausência de comprovação da intenção do agente de fraudar e sonegar, *verbis*:

"MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A infração de omissão de receitas caracterizada pela via presuntiva, na hipótese em que valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição

financeira, não tenham sua origem comprovada por seu titular, **impede, por contradição lógica, concluir que sua prática ocorreu com evidente intuito de fraude, circunstância qualificadora da multa de ofício que pressupõe um juízo de certeza acerca da natureza jurídica daqueles valores.**(...)" (Processo n.º 19515.002704/2007-20, Acórdão n.º 1301002.628, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 5 de fevereiro de 2015, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto). (grifos nossos)

83. Cumpre destacar o seguinte trecho do voto condutor:

"A DRJ entendeu que o dolo não ficou comprovado, faltou à fiscalização a comprovação de fatos que motivassem a aplicação da multa de 150%. (...)

No seu entendimento, **a simples constatação de conduta omissa de receitas por parte do contribuinte não é condição suficiente para qualificá-la. Ou seja, não bastaria a mera constatação de um ilícito, mas deveria ser verificada uma incontestável intenção de fraudar/sonegar.**

E isso que diferencia a conduta mais gravosa, da simples omissão de receitas, por falta de declaração de valores tributáveis ao fisco.

No caso em destaque, a infração de omissão de receitas foi caracterizada pela presunção, nos termos do art. 42 da Lei 9430/96, cuja consequência foi a aplicação da exigência de ofício dos tributos devidos, e a circunstância que o qualificava – evidente intuito de fraude não foi comprovado pela Autoridade Fiscal."(grifos nossos)

84. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos expostos nos 26 a 27, conduta ilícita, intenção e nexos de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

85. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte em praticar quaisquer dessas condutas. O próprio voto condutor da decisão da DRJ limitou-se a validar o trabalho da fiscalização, vez que considerou incontroversa a questão.

86. Frise-se a douta autoridade não trouxe outros elementos, além da própria omissão de receitas, para caracterizar a aplicação da multa qualificada, o que fatalmente viola a Súmula CARF n.º 14.

87. Portanto, considerando a falta de elementos trazidos pela autoridade fiscal, afastado de ofício a qualificação da multa de ofício sobre os tributos lançados em 2005, reduzindo-a para 75%.

## **Lançamento Reflexo de CSLL, PIS e COFINS**

88. Quanto aos autos de infração da CSLL, do PIS e da Cofins, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de infração principal. Assim, uma vez confirmados os pressupostos fáticos que deram causa a cada um desses lançamentos, devem ser mantidos na íntegra.

### **Conclusão**

89. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificação da multa de ofício 150% sobre os tributos lançados em 2005, reduzindo-a para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa