



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



**Processo nº** 10830.725971/2012-99  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.329 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 7 de agosto de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.  
DIVERGÊNCIA. NÃO COMPROVAÇÃO

Não se conhece de recurso especial quando não comprovada a divergência por ausência de similitude fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Lívia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº **1201-000.940**, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CONTRATO DE FRANQUIA. A natureza jurídica do contrato de franquia, por ser complexa e híbrida, implica em relações jurídicas diferentes entre si, passíveis de segregação e individualização. Dentre as atividades que encontramos nesse complexo

relacional está a atividade de cessão de direitos, a cessão de knowhow, a distribuição, a prestação de serviços e a venda de mercadorias.

No caso em apreço a fiscalização não individualizou as operações, preferindo imputar toda a receita da venda de mercadorias como royalties, utilizando uma base de cálculo presumida de 32%.

Diante disso, o artigo 519 do RIR é muito claro em contemplar possibilidades de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Da mesma forma deve ser o entendimento aplicado quanto à CSLL.

Recurso voluntário conhecido e provido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Dos autos se extrai que se trata de lançamento de IRPJ/CSLL decorrente da alteração do coeficiente de cálculo do lucro presumido do sujeito passivo, acrescido da multa de ofício qualificada por fraude.

Em síntese, apontou a autoridade fiscal que o contribuinte, tributado pelo lucro presumido, declarou em suas DIPJ atividade econômica diversa daquela que ele realmente exercia, pois enquanto declarava que sua principal atividade era o comércio varejista de livros didáticos (enquadrando no coeficiente de 8%), a Fiscalização apurou que suas receitas advinham unicamente de seus negócios como franqueador de método de ensino de idiomas (sujeitas ao coeficiente de 32%). No entender da fiscalização, ao realizar a distribuição do material didático exclusivamente aos franqueados, estaria cedendo direitos de metodologia detidos pela Wizard e transferidos no bojo de um contrato de franquia, não sendo possível efetuar uma tributação separada para cada atividade-meio prevista no contrato de franquia, eis que são indissociáveis pela sua própria natureza jurídica.

Sobre a multa qualificada, apontou a acusação fiscal que o contribuinte declarou a menor o IRPJ/CSLL devido nos anos-calendário 2007 e 2008 (bem como nos anos-calendário 2003 a 2006, em outros processos), tendo prestado informações falsas e simulado o negócio jurídico, incidindo na multa qualificada do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Aponta, ainda, que "*no presente caso há uma divergência entre a vontade real e a aparente: a fiscalizada quer transferir sua metodologia de ensino, mas finge que apenas está vendendo material didático para os seus franqueados, situação que se amolda ao inciso II, § do artigo 167 da Lei 10.406/2002.*". em como ao "*evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96*". Sustenta que "*o procedimento do contribuinte se amolda perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, uma vez que ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (art. 72, Lei nº 4.502/64)*".

Ao julgar a impugnação do contribuinte, a DRJ-Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Lucro Presumido. Fornecimento de Materiais vinculados a Contratos de Franquia de Escolas de Idioma. Percentual de Presunção.

Configura cessão de direitos de qualquer natureza o contrato de franquia em que se prescreve a cessão de direitos de uso da marca, do nome e logotipo de empresa do segmento de escolas de idiomas ou de ensino profissionalizante, assim como a cessão de direitos de uso dos métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais.

Constituem-se remuneração indireta do contrato de franquia, as receitas decorrentes de fornecimentos, a empresas franqueadas, de materiais que veiculam a marca e a tecnologia de ensino da empresa franqueadora, ainda que efetuados por empresas designadas por esta última. Tais fornecimentos, regidos pelas normas restritivas do contrato, devem receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, submetendo-se ao percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento).

Não é por ser a franquia um contrato complexo, que seria possível a sua fragmentação em diversos outros contratos, sob pena de completa descaracterização de sua natureza jurídica.

Fraude. Caracterização.

Configura fraude a informação prestada à RFB acerca da atividade principal da empresa, como sendo o comércio de livros, tendo em conta fornecimentos de materiais exclusivamente a empresas franqueadas, efetuados no âmbito e sob as regras e condições restritivas de um contrato de franquia.

O procedimento fraudulento se vislumbra também na modificação dolosa de características essenciais do fato gerador (base de cálculo), na escrituração e nas declarações apresentadas de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento.

Multa Qualificada. Sanção Administrativa e Patrimonial. Inaplicabilidade das Normas e Princípios do Direito Penal.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Ao apreciar o recurso voluntário em face dessa decisão, a Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF decidiu, no Acórdão n.º **1201-000.940**, por unanimidade de votos, cancelar a autuação, considerando que o contribuinte detinha previsão em seu contrato social para a comercialização de livros didáticos, assim como tal atividade econômica é independente dos contratos de franquia firmados, não poderia a autuação recair sobre a totalidade das receitas recebidas com a venda dos materiais didáticos, administrativos e promocionais, mas tão somente sobre aquelas efetivamente decorrentes da cessão de direitos (franquia).

Em relação à multa qualificada, infere-se do voto condutor:

*Por fim, quanto à questão da multa de 150%, calcada na acusação de fraude, a mesma não se sustenta, sendo desprovida de sentido e razoabilidade, até mesmo porque estamos diante de uma operação lícita, com critérios que permitem identificação de atividades distintas, que permitiu o contribuinte ser*

*tributado com coeficientes de base de cálculo do IRPJ e da CSLL distintos da atividade de prestação de serviços, enquadrados nas bases de lucro presumidas de 8% e 12%, respectivamente.*

A PGFN, em seu recurso especial, defende que o comércio de materiais estabelecido entre o contribuinte e as suas franqueadas é indissociável da atividade de franquia, razão pela qual as receitas advindas dessa comercialização devem ser tributadas como derivadas da cessão de direito de uso do método de ensino, e não da simples venda dos materiais.

#### DA DIVERGÊNCIA QUANTO À TRIBUTAÇÃO

Sustenta que 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao analisar a mesma situação fática, com o mesmo contribuinte, perfilhou diferente interpretação da legislação tributária.

Segundo o **acórdão n.º 1401-00.289**, sendo a atividade de franquia uma espécie de contrato de natureza complexa, *é impossível a dissociação das atividades que o compõe sem que haja a sua descaracterização. Assim, o comércio de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, previsto nos contratos de franquia, por representar uma atividade-meio que viabiliza a cessão do direito de uso, deve ser tributado como tal, não como uma simples operação mercantil independente.* Segue a ementa:

#### Acórdão n.º 1401-00.289

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003, 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

CONTRATOS DE FRANQUIA. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO O contrato de franquia, sendo de natureza complexa, encampa um conjunto de deveres indissociáveis, sendo certo que a eventual divisão desse conjunto em contratos autônomos acarretará a sua própria descaracterização. Nessa linha, a disponibilização de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, prevista nos contratos de franquia, por representar atividade-meio que concorre para a viabilização da cessão do direito de uso, não pode, no caso dos autos, se submeter a tratamento tributário diverso do previsto no art. 518, inciso III, alínea "c" do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

LUCRO PRESUMIDO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS VINCULADOS A CONTRATOS DE FRANQUIA DE ESCOLAS DE IDIOMA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. Configura cessão de direitos de qualquer natureza o contrato de franquia em que se prescreve a cessão de direitos de uso da marca, do nome e logotipo de empresa do segmento de escolas de idiomas, assim como, a cessão de direitos de uso dos métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais. Constituem-se remuneração indireta do contrato de franquia, as receitas decorrentes de fornecimentos, a empresas franqueadas, de materiais que veiculam a marca e a tecnologia de ensino da empresa franqueadora, ainda que efetuados por empresas designadas por esta última. Tais fornecimentos, regidos pelas normas restritivas do contrato, devem receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, submetendo-se ao percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento).

MULTA QUALIFICADA. Verificado no caso concreto que o contribuinte agiu com erro de direito e ante a ausência do evidente intuito de fraude, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e afastada a hipótese de fraude, deve o prazo decadencial ser contado da data da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sustenta que há inegável divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma, pois, uma vez subordinados a idêntica situação fática, *enquanto o acórdão recorrido entende que os contratos de franquias são “fragmentáveis”, e que, assim, o comércio de materiais estabelecido entre a franqueadora e as suas franqueadas é independente da atividade de franquias, devendo tais negócios serem tributados de formas distintas, o acórdão paradigma defende que os contratos de franquias são “infragmentáveis”, onde o comércio de materiais, por ser uma atividade-meio do contrato de franquias, é indissociável deste último, e onde a franquias não existe sem esse comércio, razão pela qual a mercancia dos materiais deve ser tributada como cessão de direito de uso.*

#### DA DIVERGÊNCIA QUANTO À MULTA QUALIFICADA

Em relação à desqualificação da multa de ofício, aponta a recorrente que, diversamente do entendimento do acórdão recorrido, a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu que a prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%. Segue a ementa do paradigma:

##### **Acórdão n.º 101-96.908**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

Anos-Calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

**Ementa: MULTA QUALIFICADA DE 150% — CONDUTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Na mesma linha, a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes entende que a **simulação** autoriza a incidência da multa qualificada, quando comprovada a fraude realizada pela contribuinte, constatada a divergência entre a verdade real e a verdade declarada, bem como seus motivos simulatórios, conforme a ementa do segundo acórdão paradigma:

##### **Acórdão n.º 101-96.756**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 2002, 2004

Ementa: DECADÊNCIA - O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Se caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN.

PRELIMINAR DE NULIDADE — Somente ensejam 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.

LOCAL DA LAVRATURA — Nos termos da Súmula PCC n.º 6, é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS — Caracteriza-se como omissão de receitas as divergências apuradas entre os valores declarados ao Fisco e os valores das Notas Fiscais emitidas pela contribuinte.

**MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.**

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Dentre as razões recursais infere-se, em síntese, que:

- o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas possuem entendimentos divergentes em relação à incidência da multa qualificada nas hipóteses de **declaração falsa e/ou reiterada e simulação**;

- configuraria fraude a informação prestada à RFB acerca da atividade principal da empresa, como sendo o comércio de livros, tendo em conta fornecimentos de materiais exclusivamente a empresas franqueadas, efetuados no âmbito e sob as regras e condições restritivas de um contrato de franquia (**declaração falsa**);

- o procedimento fraudulento se vislumbraria também na modificação dolosa de características essenciais do fato gerador (base de cálculo), na escrituração e nas declarações apresentadas de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento (**declaração falsa e simulação**);

- na hipótese dos autos, cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal de sua atividade econômica, mediante a apresentação dolosa de **falsa declaração** do CNAE, fato este que, conseqüentemente, também teria impedido ou retardado o conhecimento pela autoridade fiscal das reais dimensões do fato gerador, por ter modificado suas características essenciais (base de cálculo);

- a exigência da multa qualificada se justificou, na medida em que a contribuinte, apesar de se reconhecer como uma empresa distribuidora às franqueadas de produtos vinculados à marca e à tecnologia de ensino da franqueadora, que aufera a maior parte de suas receitas a partir dos contratos de franquia, **informou, indevida e dolosamente**, o comércio atacadista de livros como sua principal atividade operacional;

- a conduta dolosa da atuada revela-se, ainda, nos desdobramentos da informação da atividade principal, quando é feita a opção pela sistemática de tributação com base no lucro presumido, em que o coeficiente de presunção do lucro está necessariamente vinculado à atividade operacional da empresa, e na tributação da remuneração indireta obtida na atividade de franquia, **como se fosse venda de mercadorias (simulação)**;

- ocorre que tais condutas (declaração falsa e simulação), na visão do acórdão recorrido, seriam plenamente justificáveis, tendo em conta se tratar de “matéria polêmica”. Os acórdãos paradigmas, contudo, não consideram esse fator, de ordem totalmente subjetiva, ao assinalar que a declaração falsa e a simulação atraem a incidência da multa qualificada. Com efeito, a contribuinte **prestou informação falsa** ao informar que sua atividade principal era a comercialização de livros, quando, na verdade, sua atividade é de franqueadora no ensino profissionalizante;

- a autoridade demonstrou a **divergência entre a vontade real e a aparente**: a fiscalizada quis transferir sua metodologia de ensino mas finge que apenas está vendendo material didático para seus franqueados, situação que se amolda ao art. 167, II, da Lei n.º 10.406/2002.

Quanto ao mérito da questão da multa qualificada, a recorrente sustenta, em síntese, que:

- é inegável a sonegação (art. 71): ao informar, no CNAE, a atividade de comércio atacadista de livros, materiais estes que foram fornecidos no âmbito e sob as regras e condições restritivas de um contrato de franquia, a contribuinte adotou uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de suas condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

- igualmente, pode-se inferir de todas as circunstâncias apresentadas que em assim agindo, também configurada está a fraude *stricto sensu* (art. 72), na medida em que foram modificadas, na escrituração e nas declarações apresentadas, as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento.

Ao final, pede a reforma do acórdão recorrido para se reconhecer *que as receitas auferidas pelo contribuinte com o fornecimento de materiais a suas franqueadas se submetem, em sua totalidade, ao coeficiente de 32%, previsto na alínea “c” do inciso III, artigo 15, da Lei n.º 9.249/1995, bem como o restabelecimento da multa de ofício qualificada, em virtude da evidente ocorrência de fraude.*

O despacho de admissibilidade de e-fls.39345-39348, após fazer referência *I- Quanto à tributação do lucro no contrato de franquia - Acórdão n.º 1401-00.289 e II- Quanto à multa qualificada - Acórdão n.º 101-96.908*, consignou:

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigma, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se que o contrato de franquia, devido a sua natureza complexa, implica em relações jurídicas diferentes entre si, passíveis de segregação e individualização. Assim sendo, nos termos do artigo 519 do RIR cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

A decisão recorrida desqualificou a multa de ofício, por entender que a acusação de fraude não se sustenta, sendo desprovida de razoabilidade, haja vista a licitude da operação, conforme demonstra o trecho do voto condutor supracitado.

Já o acórdão paradigma n.º 1401-00.289, afirma que no contrato de franquia é impossível a dissociação das atividades que o compõe sem que haja a sua descaracterização, por isso o comércio de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, previsto nesses contratos, por representar uma atividade-meio que viabiliza a cessão do direito de uso, deve ser tributado como tal, não como uma simples operação mercantil independente.

Quanto ao paradigma n.º 101-96.908, entende que a prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira reduzida a receita auferida justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

**Em contrarrazões**, o contribuinte sustenta que o despacho de admissibilidade admitiu o processamento do Recurso Especial da União inclusive para o tema da multa qualificada, afirmando que nessa parte não deve prevalecer, seja porque não houve a divergência suscitada pela Recorrente, seja porque restou demonstrado em sede de Impugnação e na via recursal que a Recorrida nunca teve a intenção de lesar o Fisco e de praticar operações simuladas.

Pleiteia o não conhecimento parcial do recurso, bem como a total improcedência da autuação e necessidade de manutenção da decisão que determinou o seu cancelamento, destacando que *a Recorrida e outras empresas que pertenciam ao seu grupo econômico sofreram autuações idênticas à presente. Além da presente autuação, mais cinco Autos de Infração foram lavrados exigindo a diferença de IRPC/CSLL em razão dos coeficientes utilizados para o lucro presumido de 8%/12% e aquele indicado pela fiscalização como o correto para as operações que envolvem atividade de franquias, ou seja, o coeficiente de 32%. Em quatro casos foram proferidas decisões pelo CARF determinando o cancelamento da autuação. Dois dos casos foram apreciados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo sido negado provimento aos Recursos Especiais interpostos pela União.*

Através da Resolução n.º 9101-000.023, de 09/02/2017, de relatoria do conselheiro Luís Flávio Neto, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, determinou o exame complementar da admissibilidade do Recurso Especial da União por parte da Câmara de origem, nos seguintes termos:

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, atinente a duas matérias: *i) coeficientes aplicáveis para o lucro presumido e; ii) qualificação da multa (efls. 39.309 e seg.)*

O despacho de admissibilidade compreendeu preenchidos os requisitos para a insurgência recursal em relação a ambas as matérias (efls. 39.345 e seg.).

Note-se que, em relação ao tema da qualificação da multa, embora a Fazenda Nacional tenha apresentado duas decisões como paradigmas de divergência (ac. n. 10196.908 e n. 10196.756), o despacho de admissibilidade analisou apenas a primeira delas (ac. n. 10196.908), que lhe pareceu suficiente para aferição em questão.

Contudo, em sessão de julgamento, o Colegiado da 1ª Turma da CSRF compreendeu que aquele primeiro acórdão apresentado como paradigma (ac. n. 10196.908), analisado pelo despacho de admissibilidade, não seria hábil para demonstrar a divergência em questão.

Restaria verificar, então, se o n. 10196.756 seria paradigma hábil para o conhecimento do recurso especial. No entanto, em vista das normas regimentais e do princípio do devido processo legal, faz-se necessário que tal exame seja realizado primeiro por despacho do r. Presidente da Câmara de origem.

Contra a referida resolução o contribuinte ofereceu embargos de declaração (e-fl. 39.779), manifestando, posteriormente, a desistência desse recurso antes da decisão definitiva (e-fl. 39.801), razão pela qual os autos foram encaminhados a Câmara para prosseguimento na admissibilidade recursal.

Em despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 39807-39813), ao se examinar o acórdão paradigma n.º **101-96.756**, para fins de verificação de divergência jurisprudencial com relação ao tema da multa qualificada, em confronto com o acórdão recorrido, concluiu-se pela **não comprovação da divergência**, nos seguintes termos:

Examinando-se o conteúdo dos acórdãos recorrido e paradigma não se constata a semelhança da matéria tratada, eis que no acórdão recorrido cuidou-se da análise da aplicação de multa qualificada a receitas auferidas decorrentes de segregação de atividades relativas a contrato de franquia, enquanto no acórdão paradigma foi analisada multa qualificada incidente sobre omissão de receitas caracterizada por notas fiscais calçadas.

Os excertos abaixo dos acórdãos recorrido e paradigma, atestam essa conclusão:

**ACÓRDÃO RECORRIDO:**

*Por fim, quanto à questão da multa de 150%, calcada na acusação da fraude, a mesma não se sustenta, sendo desprovida de sentido e razoabilidade, até mesmo porque estamos diante de uma operação lícita, com critérios que permitem identificação de atividades distintas, que permitiu o contribuinte ser tributado com coeficientes de base de cálculo do IRPJ e da CSLL distintos da atividade de prestação de serviços, enquadrados nas bases de lucro presumidas de 8% e 12%, respectivamente.(grifos nossos)*

*Assim, ainda que se revelasse que a atividade de franquia absorvesse a integralidade das receitas auferidas, mantendo-se o lançamento fiscal, o que no meu modo de ver seria um descompasso jurídico fundado no equívoco, a contribuinte não poderia ser rotulada como praticante de fraude, pois, como visto, a matéria é polêmica, há evidentes distinções de conceitos e teses a serem lançadas quanto à matéria, não estando, nesse prisma, logicamente, sob as nuances da fraude.*

**ACÓRDÃO PARADIGMA:**

*Em procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal apurou omissão de receitas caracterizada por notas fiscais "calçadas" tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada. Comparando-se as notas-fiscais apresentadas pela contribuinte e aquelas fornecidas pelos clientes da empresa, verificou-se enorme disparidade entre as vias analisadas (destinatários e valores). Afirmou que a contribuinte registrou em sua contabilidade as vias que continham os valores menores, com o evidente intuito de reduzir o montante do tributo devido, razão pela qual entendeu cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. No Termo de Verificação Fiscal, as Notas Fiscais estão todas relacionadas, e a multa de 150% foi aplicada à diferença apurada.(grifos nossos)*

Além disso, a argumentação apresentada pela Recorrente neste tópico (declaração falsa e simulação) é relacionada essencialmente a questões de mérito e de prova, que não são aptas a justificar divergência jurisprudencial, a qual se estabelece em matéria de interpretação da legislação, e não em matéria de prova.

Assim, diante dos fatos e dos argumentos expendidos, considero que o acórdão paradigma n.º 10196.756, trazido à colação pela Fazenda, não se presta a confirmar a divergência suscitada, razão pela qual deve ser negado seguimento ao Recurso Especial com relação a esta matéria.

Posteriormente, o contribuinte apresentou petição em que informa a desistência parcial do recurso, nos seguintes termos (e-fls.39.819-39.820):

6. No dia 22/09/2017 a requerente aderiu (**Doc. 03**) ao Programa Especial de Regularização Tributário (PERT), instituído pela Lei n.º 13.496/2017, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 783/2017, para quitar **parcialmente** o crédito tributário em discussão no presente processo administrativo.

7. Com efeito, a Requerente incluirá no PERT os débitos de IRPJ e de CSLL cobrados no presente auto de infração, mas considerando-se a multa de ofício de 75% e

respectivos juros, de maneira que pretende manter em discussão no presente processo apenas a qualificação da multa relativa à diferença entre os percentuais de 75% (multa de ofício) e 150% (multa de ofício qualificada).

8. Nesse contexto, em atenção ao disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017, a Requerente se vale da presente petição para requerer e formalizar a **desistência parcial e renúncia também parcial** ao direito discutido no presente processo no que se refere ao valor principal do IRPJ e CSLL constituídos com acréscimo de multa de ofício de 75% e respectivos juros. A Requerente informa expressamente que a **presente renúncia não abarca** a discussão relacionada à qualificação da multa (diferença de 75% para 150%), devendo ser mantida a discussão relacionada a este ponto, motivo pelo qual desde já requer o desmembramento do crédito tributário cobrado no presente processo para que permaneça o regular processamento do feito para a parte que não foi objeto do PERT. (grifos do original)

Após apartados os autos e devolvidos ao CARF para prosseguimento, o contribuinte apresentou nova petição, desta feita para reiterar o PERT e o encerramento do processo:

Ocorre que, em despacho de encaminhamento de **fl. 39.889**, a Delegacia da RFB em Campinas não verificou a definitividade da decisão de **fls. 39.807 a 39.813** que negou seguimento à matéria da qualificação da multa contida no Recurso Especial da Fazenda Nacional. Assim, de forma equivocada, transferiu os valores aderidos ao PERT para o processo 10830.723116/2018-39 e remeteu o processo em epigrafe (**10830.725971/2012-99**) a esta 1ª Turma da CSRF para julgamento do Recurso Especial da União com relação à multa qualificada.

Diante do exposto, ante a definitividade da decisão que negou seguimento ao tema “qualificação da multa” (diferença de 75% para 150% da multa) e a adesão ao PERT no que se refere ao restante da autuação (valor principal do IRPJ e CSLL constituídos com acréscimo de multa de ofício de 75% e respectivos juros), requer a Requerente o encerramento e o arquivamento do presente contencioso administrativo.

Em resposta, a Presidente da CSRF prolatou despacho (efls.39897) para determinar:

Assim, cumprida a diligência estabelecida na Resolução nº 9101-000.023 da 1ª Turma da CSRF, deve o processo retornar à Câmara Superior para processamento regular do recurso especial da Fazenda Nacional, no que diz respeito ao único paradigma que até então o recurso foi admitido.

Sorteado o processo novamente, em face do afastamento do relator originário, estão os autos prontos para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Conselheira Nome do Relator, Relator.

## Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pela parte contrária no tocante à multa qualificada.

Com a desistência parcial do recurso, por parte do contribuinte, em relação à tributação pelo lucro presumido em percentual majorado, trata-se agora de examinar exclusivamente a matéria "multa qualificada", objeto de recurso especial da PGFN que permaneceu em litígio.

O despacho de admissibilidade deu seguimento, inicialmente, apenas em relação ao primeiro paradigma (acórdão n.º 101-96908).

Na Resolução n.º 9101-000.023, de 09/02/2017, consignou-se que: "*em sessão de julgamento, o Colegiado da 1ª Turma da CSRF compreendeu que aquele primeiro acórdão apresentado como paradigma (ac. n. 10196.908), analisado pelo despacho de admissibilidade, não seria hábil para demonstrar a divergência em questão*", determinando-se a análise de admissibilidade recursal em face do segundo paradigma apresentado (acórdão n.º 101-96.756). Por seu turno, o Presidente da Câmara recorrida negou seguimento com base nesse segundo paradigma.

Destaca-se que o acórdão paradigma ao qual se negou seguimento referia-se a omissão de receitas caracterizada por notas fiscais "calçadas" tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada, após a comparação entre as notas-fiscais apresentadas pela contribuinte e aquelas fornecidas pelos clientes da empresa, verificou-se enorme disparidade entre as vias analisadas (destinatários e valores), e o contribuinte registrou em sua contabilidade as vias que continham os valores menores, com o evidente intuito de reduzir o montante do tributo devido.

Voltando-se à análise do primeiro paradigma (Acórdão n.º 101-96.908), verifica-se que esse também não se presta à admissibilidade recursal, uma vez que trata de situação fática em nada similar com a dos presentes autos. Veja-se a ementa:

**Acórdão n.º 101-96.908**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

Anos-Calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

**Ementa: MULTA QUALIFICADA DE 150% — CONDUTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.**

Daquele relatório se extrai a situação fática analisada:

Conforme Descrição dos Fatos, de fls. 171/174, a contribuinte apresentou Declaração Simplificada — Inativa nos anos 2000 a 2002 e Declaração Simplificada — Simples nos anos 2003 e 2004.

A contribuinte efetuou a opção pelo Simples em 03.07.2003, com efeitos a partir de 01.01.2004. No entanto, a contribuinte passou a efetuar, indevidamente, os recolhimentos relativos ao Simples desde janeiro de 2003.

Segundo a Fiscalização, a contribuinte, embora intimada, não apresentou os Livros Diário e Razão, mas tão somente os Livros de Registro de Apuração de ICMS, por meio do qual constatou que a contribuinte auferiu receitas em todo o período fiscalizado, o que foi confirmado pela contribuinte por meio da documentação de fls. 16/27, 38/40, 85/98 e 165/166.

Ademais, a receita bruta auferida é superior ao limite de R\$ 1.200.000,00, sendo vedada a sua opção pela Simples.

Em decorrência, diante falta de apresentação da escrituração fiscal pela contribuinte, a Fiscalização procedeu ao arbitramento da receita bruta da contribuinte, com base nos livros de apuração do ICMS, conforme demonstrativo de fls. 163/167, com a indicação da base de cálculo do IRPJ e os respectivos valores devidos mensalmente.

Por fim, aplicou a multa de ofício qualificada, sob o fundamento de que **a prática reiterada da contribuinte de omitir a totalidade ou extensa parcela do faturamento evidencia o intuito da contribuinte em retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, configurando-se sonegação.** A contribuinte utilizou-se de **declarações falsas**, posto que, em relação aos anos 2000 a 2002, **informou a condição de inativa**; e, nos anos 2003 e 2004, **escreveu receitas de vendas nos livros de apuração do ICMS não informadas nas Declarações Simplificadas apresentadas nem nas DCTFs**, demonstrando a consciência da conduta da contribuinte.

A partir disso, o voto condutor concluiu pela manutenção da multa qualificada, em razão de que:

A prática reiterada da contribuinte em omitir, mediante declaração falsa de inatividade, nos anos 2000 a 2002, e em reduzir, nos anos seguintes, consideravelmente o montante das receitas auferidas, a percentual inferior a 2% da receita auferida, caracterizam a intenção fraudulenta do sujeito passivo e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada de 150%. Eventual retificação das declarações prestadas ao fisco, posteriormente ao início de qualquer procedimento de ofício de fiscalização, não tem o condão de descaracterizar a conduta fraudulenta da contribuinte.

Para fins de admissibilidade, importa verificar se há similitude fática suficiente para justificar a divergência jurisprudencial.

No caso aqui apreciado, como relatado, em síntese, o contribuinte efetuou a declaração de atividade de comércio varejista de livros didáticos conforme declarado no CNAE, utilizando-se do coeficiente de 8% de presunção do lucro presumido sobre a receita bruta, enquanto a Fiscalização apurou que suas receitas advinham praticamente na totalidade (98%) de seus negócios como franqueador de método de ensino de idiomas, sujeitas, na verdade, ao coeficiente de 32% de presunção do lucro presumido sobre a receita bruta. Nesse sentido, acusa a simulação do negócio jurídico, pela divergência entre a vontade real (de transferir a metodologia de ensino) e a aparente (de vender material didático para seus franqueados), o que demonstraria o evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

O que se verifica, da comparação entre os acórdãos, é que se tem, de um lado, o acórdão recorrido que traz a situação de contribuinte que declara pelo lucro presumido a partir de atividade informada no CNAE-fiscal, enquanto a fiscalização acusa a incorreção do percentual do coeficiente a partir de análise da real atividade praticada e um paradigma que traz situação objetiva de declaração falsa (de inatividade) e omissão real de receitas (divergência entre livros estaduais e declarações federais). Nesse caso, em face da ausência de elementos em comum, o paradigma não se presta a demonstrar a divergência.

Cabe referir que os mesmos paradigmas foram analisados por esta 1ª Turma da CSRF no precedente Acórdão nº 9101-003098, de 14/09/2017, analisando os mesmos fatos em processo de outra empresa do mesmo grupo econômico.

Transcreve-se o trecho do voto condutor da lavra do i. relator conselheiro André Mendes de Moura, com as razões para o não conhecimento da matéria multa qualificada naquele caso:

No que concerne à **multa qualificada**, entendo que a matéria não deve ser conhecida.

Isso porque os paradigmas não se mostram a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Quanto ao acórdão n.º 10196.756, a situação que motivou a qualificação da multa é assim descrita:

*O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base em divergências apuradas em notas fiscais emitidas pela contribuinte, havendo divergências entre os valores e destinatários registrados na via apresentada pela contribuinte e a via apresentada pela contratante.*

*Entendo que os documentos adulterados comprovam a fraude realizada pelo Contribuinte, na medida em que as notas apresentadas contêm insubsistências, com valores muito inferiores se comparadas ao montante registrado nas notas fiscais apresentadas pelas partes contratantes, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa. (Grifei)*

Como se pode observar, fala-se em utilização de documentos com adulteração, de notas fiscais com valores falsos, evidenciando-se a ocorrência da fraude na acepção mais literal da palavra, e que foi o fator determinante para a qualificação da multa de ofício.

Trata-se, portanto, de situação que não guarda nenhuma similitude fática com os presentes autos, no qual não se encontra em nenhum momento a ocorrência de situações que guardam utilização de documentos artificiais ou adulterados.

Em relação ao acórdão n.º 10196.908, transcrevo os fundamentos adotados pela autoridade autuante para qualificar a multa de ofício:

*Por fim, aplicou a multa de ofício qualificada, sob o fundamento de que a prática reiterada da contribuinte de omitir a totalidade ou extensa parcela do faturamento evidencia o intuito da contribuinte em retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, configurando-se sonegação. A contribuinte utilizou-se de declarações falsas, posto que, em relação aos anos 2000 a 2002, informou a condição de inativa; e, nos anos 2003 e 2004, escriturou receitas de vendas nos livros de apuração do ICMS não informadas nas Declarações Simplificadas apresentadas nem nas DCTFs, demonstrando a consciência da conduta da contribuinte.*

Vale ainda transcrever excerto do voto:

*A prática reiterada da contribuinte em omitir, mediante declaração falsa de inatividade, nos anos 2000 a 2002, e em reduzir, nos anos seguintes, consideravelmente o montante das receitas auferidas, a percentual inferior a 2% da receita auferida, caracterizam a intenção fraudulenta do sujeito passivo e, por conseguinte, a aplicação da multa qualificada de 150%.*

*Eventual retificação das declarações prestadas ao fisco, posteriormente ao início de qualquer procedimento de ofício de fiscalização, não tem o condão de descaracterizar a conduta fraudulenta da contribuinte.*

Ora, a autuação dispõe sobre declaração falsa de inatividade e omissão reiterada de receitas em percentual inferior a dois por cento. Como se pode observar, a situação não se comunica com a tratada pelos presentes autos.

Portanto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial em relação à matéria multa qualificada.

Diante do exposto, em relação ao paradigma remanescente (Acórdão n.º 101-96.908), discorda-se do juízo de cognição sumária que concluiu pela caracterização da divergência de interpretação suscitada na matéria multa qualificada, e vota-se pelo não conhecimento do recurso nessa matéria.

### **Conclusão**

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner