



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.721595/2013-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.269 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2023
Recorrente J. P. SERVICOS ELETRONICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTADORA. EXCESSO DE PODERES. INOPONIBILIDADE.

Ausente a outorga de poderes à contadora para praticar atos em seu nome, não pode o sujeito passivo se eximir do pagamento do crédito tributário sob a alegação de que o profissional agiu com excesso de poderes.

A responsabilidade pelas informações contidas nos documentos apresentados à Receita é exclusivamente do contribuinte, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, sendo inoponível à autoridade fazendária o fato de ter delegado a outrem o preenchimento de suas declarações.

DEDUÇÃO. VALORES RECOLHIDOS. SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. SÚMULA CARF Nº 76.

O verbete sumular de nº 76 deste eg. Conselho, que determina que “[n]a determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.”

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

A reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

CONFISCATORIEDADE DA SANÇÃO APLICADA. SÚMULA CARF Nº 2.

As alegações alicerçadas na suposta afronta ao princípio constitucional do não confisco esbarram no verbete sumular de nº 2 do CARF, que reafirma a competência exclusiva do Poder Judiciário para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar a dedução dos recolhimentos da mesma natureza efetuados sob a sistemática do SIMPLES, observados os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, bem como para afastar a multa qualificada, vencidos os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que davam provimento em menor extensão. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Redatora Designada

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por J. P. SERVICOS ELETRONICOS LTDA. contra acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza – DRJ/FOR, que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência de **i**) R\$ 185.101,42 (cento e oitenta e cinco mil, cento e um reais e quarenta e dois centavos), referente às contribuições previdenciárias da parte patronal; e, **ii**) R\$ 39.809,55 (trinta e nove mil, oitocentos e nove reais e cinquenta e cinco centavos), referente às contribuições devidas a terceiros, ambas apuradas sobre a remuneração paga aos segurados empregados (CLT) e sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP indevidamente como empresa Optante do Simples Nacional, referente às competências de 01/2009 a 13/2010.

Em suas peças impugnatórias (f. 260/277 e 316/329) sustenta, em apertada síntese, **i**) a necessidade de compensação dos valores recolhidos sob a sistemática do SIMPLES NACIONAL; **ii**) a responsabilidade da contadora, com a pretensão de que “ainda que não seja possível afastar a responsabilidade da empresa autuada pelo recolhimento do crédito tributário, seria louvável afastar o pagamento de multa em dobro aplicada ao caso em comento”; e, **iii**) a necessidade cancelamento da multa, porquanto de cariz confiscatório.

Ao se debruçar sobre a extensa peça impugnatória, prolatada a decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade pelas informações declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP é do contribuinte.

SIMPLES. GUIAS DE RECOLHIMENTO.DARF/DAS. APROVEITAMENTO.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o SIMPLES.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I combinado com o parágrafo 1º, da Lei n.º 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 72, da Lei n.º 4.502/64.

MULTA. CONFISCO.

A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, é dirigida ao legislador, não cabendo à autoridade administrativa afastar a incidência da lei. (f. 356)

Cientificada, apresentou recurso voluntário (f. 415/435), reiterando as três teses lançadas em sede de impugnação, acrescentando uma alegação de “nulidade de lançamento.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

Conforme relatado, apenas em grau recursal acrescenta alegação de suposta “nulidade do lançamento”, valendo-se, para tanto, das seguintes razões, as quais peço vênia para replicar em sua integralidade:

É sabido que o lançamento, consoante a precisa dicção do § 3º, do artigo 142 do Código Tributário Nacional, é ato administrativo vinculado. De modo que a autoridade administrativa deve agir conforme os contornos da lei, não lhe sendo dado guiar a sua conduta pelos critérios da oportunidade e conveniência públicas. Disso resulta também a observância ao princípio da legalidade, insculpido nos arts. 37, caput, e 150, I, da Constituição Federal.

Ao deixar de compensar os pagamentos efetuados pelo contribuinte, violou o Agente Fiscal o previsto no art. anterior, implicando assim na nulidade do lançamento.

Por conseguinte, deve o lançamento ser anulado, por não ter se valido dos critérios legais apropriados para a apuração dos tributos, não se podendo olvidar que tal incumbência não pode ser exercida pelas autoridades administrativas julgadoras.

Isto porque, na estrutura da administração pública, existem órgãos incumbidos da atividade administrativa típica (lançamento, por exemplo), assim como aqueles acometidos da função de verificar a licitude da conduta perpetrada pelos primeiros (órgãos de julgamento).

Embora os órgãos de julgamento devam verificar o proceder adotado pelos órgãos de lançamento, haja vista que a razão da sua criação reside na manutenção da ordem jurídica, ou seja, na ordenação do restabelecimento de

um direito transgredido por conduta reprovável daqueles, não podem praticar a atividade típica de lançamento. O pronunciamento dos órgãos de julgamento deve se limitar a proclamar ou a anulação do lançamento ou a sua confirmação por conta do reconhecimento da improcedência do raciocínio silogístico arquetizado no propósito de desmerecê-lo.

Ante o exposto, com base nos tópicos acima descritos, **denota-se facilmente pela improcedência do Auto de Infração, visto que em primeiro deixa de verificar e atribuir responsabilidade exclusiva à contadora, perpetuando seu equívoco ao não computar e abater os valores efetivamente pagos pelo contribuinte, não podendo nos levar a outro caminho senão o da improcedência.** (f. 427/428; sublinhas deste voto)

Embora tenha rotulado a tese de “nulidade do lançamento”, nota-se não ostentar natureza de preliminar, confundindo-se com o mérito da demanda, especialmente no tocante à indigitada responsabilidade da contadora, arguida desde a impugnação. Feito o registro, **conheço do tempestivo recurso, preenchido os demais pressupostos de admissibilidade.**

I – DA RESPONSABILIDADE DA CONTADORA

Em sua peça recursal defende que,

ao contrário do que sustenta na decisão ora impugnada, descabe que se falar em responsabilidade da empresa, visto que a profissional técnica contratada comprovadamente infringiu a legislação tributária, ao continuar entregando a DASN como se optante a empresa fosse.

Sendo assim, perfeitamente aplicável ao caso em comento a previsão contida no artigo 135, do CTN, ao dispor sobre a responsabilidade pessoal dos mandatários que agirem com excesso de poderes ou infração de lei. (f. 418)

O art. 135, II do CTN, contudo, não se aplica ao caso, porquanto nem mesmo comprovado de ter sido conferido à contabilista poderes para praticar atos em seu nome. Caso houvesse prova de tal fato – o que não há, repise-se – haveria ainda de ser demonstrada a extrapolação dos poderes que supostamente teriam lhe sido conferidos.

Saliento ainda que, o fato de o recorrente ter outorgado a terceiro a tarefa de elaborar e transmitir à Receita as declarações, não elide sua responsabilidade pelas informações nelas contidas, uma vez que é ele o sujeito passivo da obrigação tributária, não sua contadora. A hipótese de o erro ter sido cometido por contador, que teria recolhido o tributo sob a sistemática do SIMPLES ao seu próprio alvedrio, é fato inoponível às autoridades fiscais. Cabe, portanto, ao recorrente socorrer às vias próprias para responsabilização da profissional. Rejeito, por esses motivos, a alegação.

II – DO APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS PELO SIMPLES

Narra o recorrente que

a Delegacia Tributária de Julgamento proferiu voto negando referido pedido da recorrente, arguindo legislação favorável a sua tese, mantendo o auto de infração em sua integridade, fundamentando sua decisão na Instrução Normativa n.º 900/08 da Receita Federal do Brasil, que disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas à título de tributo administrado pela própria RFB.

A razão por traz desta vedação seria o fato de o sistema de tributação simplificada no SIMPLES unificar a arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais, de modo que não seria possível compensar créditos destes com débitos federais.

(...)

Ocorre que **a compensação entre débitos previdenciários e débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, como é com o SIMPLES, encontra amparo em princípios constitucionais, os quais limitam o poder do Estado, garantindo ao contribuinte exercer o direito da reaver o que foi indevidamente pago ao Estado através da compensação (instrumento hábil e eficaz para a configuração da extinção do crédito tributário).**

Se isso ainda não bastasse à vedação contida na decisão recorrida, fere princípios constitucionais como o da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia, uma vez que o aplicador da norma não autoriza a compensação dos créditos do SIMPLES com débitos previdenciários, mas o contrário é legalmente autorizado, o que caracteriza uma total desproporcionalidade entre os meios utilizados e o fim almejado. (f. 421/422, *passim*; sublinhas deste voto)

Da leitura do relatório fiscal é possível constatar que

a empresa não omitiu **fatos geradores** das contribuições devidas nas GFIP, porém se declarou, em todo o período auditado (01/2009 a 12/2010), como **optante** pelo SIMPLES (vide extrato das GFIP – **DOC. I**), sendo que o sujeito passivo foi excluído do SIMPLES NACIONAL, **por “EXCLUSÃO DE OFÍCIO”, motivado pela “Ausência de regularização da inscrição Estadual ou Municipal”, a partir de 01/01/2008**, conforme Ato Administrativo praticado pela Secretaria da Fazenda - Estado de São Paulo, evento este comunicado / registrado em 21/01/2008 (vide tela anexo – **DOC. II**). – cf. f. 24; destaques no original.

A pretensão do recorrente é encampada pelo verbete sumular de nº 76 deste eg. Conselho, que determina que “[n]a determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.”

Calha advertir, como o fez a eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais deste eg. Conselho, ao apreciar controvérsia análoga, que

o procedimento de "encontro de contas" entre os valores recolhidos e os créditos lançados envolve, (...) necessariamente, etapas próprias de responsabilidade de setores da autoridade administrativa preparadora, impossibilitadas a este CARF, agora não só sob o ponto de vista de competência legal, mas também operacionalmente (tais como a realização de validação dos DARFs em questão e verificação da sua disponibilidade/não aproveitamento anterior, de forma a concluir pela liquidez e certeza dos direitos creditórios a serem utilizados para fim de compensação).

Todavia, entendo também que a necessária realização de tais etapas não representa óbice a que decida no âmbito deste Colegiado, tal como fez o

recorrido, pela necessidade de aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela autuada a título de "Simples".

A propósito, assim reza a Súmula n.º 76 deste Conselho (...).

Na forma acima discutida, porém, note-se, limitada tal compensação ao posterior encontro de contas feito pela autoridade preparadora, de forma a garantir a liquidez e certeza dos recolhimentos a serem utilizados para fins de extinção do crédito objeto de lançamento. (CARF. Acórdão n.º 9202006.667, sessão de 17 de abril de 2018 [unanimidade]; sublinhas deste voto).

Fundada nessas razões, **acolho o pedido para determinar a dedução dos recolhimentos da mesma natureza efetuados sob a sistemática do SIMPLES, observados os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.**

III – DA MULTA QUALIFICADA

Ao sentir do recorrente, os atos praticados “não se caracterizam como dolosos, pois não foram direcionados à prática do ilícito para a obtenção de resultado contrário à lei.” (f. 428) Concluiu que “inexiste demonstração da prática de qualquer ato pela recorrente baseada num dos institutos acima mencionados, cuja inequívoca prova é necessária à configuração de sua ocorrência.” (f. 428/429)

Deveras, consabido inexistir sonegação, fraude ou conluio sem que a conduta dos agentes seja dolosa. E, por não ser o dolo presumido, cabe à autoridade fazendária comprová-lo. Seria diabólico o ônus de comprovar a intenção do agente, eis que intrasubjetiva e inacessível à fiscalização. Daí o porquê necessário a descrição de fatos que circundam a conduta perpetrada como fraudulenta, de modo a comprová-la.

Portanto, somente “justificável a exigência da multa qualificada quando o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.” (CARF. Acórdão n.º 9202-008.631, Rel.ª Ana Paula Fernandes, sessão de 17/02/2020)

Firmadas essas premissas, peço vênica para transcrever, no que importa, o relatório fiscal:

Cabe esclarecer que a empresa não omitiu fatos geradores das contribuições devidas nas GFIP, porém se declarou, em todo o período auditado (01/2009 a 12/2010), como optante pelo SIMPLES (vide extrato das GFIP – DOC. I), sendo que **o sujeito passivo foi excluído do SIMPLES NACIONAL, por “EXCLUSÃO DE OFÍCIO”, motivado pela “Ausência de regularização da inscrição Estadual ou Municipal”, a partir de 01/01/2008, conforme Ato Administrativo praticado pela Secretaria da Fazenda - Estado de São Paulo, evento este comunicado / registrado em 21/01/2008** (vide tela anexo – DOC. II).

Como efeito da exclusão tornou-se devida, além da contribuição dos segurados, a contribuição relativa à parte da empresa, inclusive, para o SAT/Gilrat, e de Terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados declarados em GFIP. Porém como a **SERVAL, indevidamente, se autointitulava “optante do SIMPLES” nas GFIP, deixava de reconhecer a obrigação de declarar e recolher as contribuições previstas nos incisos I, II e III do artigo 22 da Lei**

nº8.212/91, bem como das contribuições devidas a outras entidades e fundos e impediu que o Sistema gerasse cobrança automática relativa àquelas contribuições. Conclui-se então que se trata de informação indevida com falsidade na declaração (GFIP), manifestada, reiteradamente, pelo contribuinte, com o intuito único de ganhos financeiros ilegais e consequente prejuízo ao erário publico.

(...)

Para corroborar o afirmado acima, ou seja, que o sujeito passivo tinha conhecimento de que não estava inscrito e/ou não era optante pelo SIMPLES NACIONAL, anexamos cópia (entregue pelo contribuinte em 11/06/2013, vide DOC. III) da Notificação Extrajudicial feita ao Escritório de Contabilidade São Geraldo, na pessoa de Vilma Palma Silveira (Notificada), datada de 27/05/2013, e protocolada, sob no 71451 em 31/05/2013, no Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Taubaté, onde a SERVAL (Notificante) requer a Notificada a apresentação de seu Comprovante de Opção ao Simples Nacional, sob a alegação de que não havia localizado em seus arquivos e, também, para cumprimento dos termos de intimação do TÍPF. Cabe ressaltar que não consta do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TÍPF, datado de 21/05/2013, com data de apresentação de documentos e/ou esclarecimentos fixada para 04/06/2013, e prorrogada, a pedido do contribuinte, para 11/06/2013, a solicitação de tal Comprovante. Logo, fica clara a intenção de responsabilização de terceiros.

3.3. Todas as guias de recolhimentos (Guia da Previdência Social – GPS), período 01/2009 a 12/2010, apresentadas pela empresa e constantes dos sistemas informatizados da RFB, registram o Código de Pagamento “2003”, utilizado, exclusivamente, por “empresas optantes pelo Simples CNPJ / MF”, e referem-se, apenas, aos valores descontados dos segurados empregados e/ou contribuintes individuais.

(...)

5. Com relação a multa aplicada nos Autos de Infração, cabe esclarecer que a Medida Provisória no 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, alterou o art. 35 da Lei no 8.212/91 e inseriu o art. 35-A na mesma Lei, que dispõe:

(...)

Outrossim, dispõe o referido art. 44 da Lei nº 9.430/96:

(...)

E finalmente, transcreveremos os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, citados no subitem acima, que assim dispõe:

(...)

Como base nas informações e/ou documentos informados no item 3. deste Relatório Fiscal – REFISC, fica evidente que buscando a extinção / redução dos tributos devidos à Fazenda Nacional, o sujeito passivo informou, reiteradamente, ser optante do Simples Nacional, nas GFIP, quando tributada pelo lucro presumido, ocorrendo, dessa forma, a declaração de informação não condizente com a real situação da empresa. Insistimos: a empresa foi excluída do SIMPLES NACIONAL desde 01/01/2008.

A declaração em GFIP de informações que não condizem com a realidade, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, evidencia a intenção dolosa da empresa no cometimento da infração e implica qualificação da multa de ofício, aplicada com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. (f. 24/28, *passim*; sublinhas deste voto)

De forma minudente, logrou êxito a fiscalização em demonstrar que tinha o recorrente a intenção de minorar sua obrigação tributária, dizendo ser optante pelo SIMPLES, quando sabidamente excluído da sistemática. Chama atenção o fato de, após intimada a prestar esclarecimentos pela fiscalização, ter remetido notificação extrajudicial à contadora, dizendo, em 2013, não ter encontrado seu próprio comprovante de opção ao SIMPLES NACIONAL, quando dele excluído há mais de cinco anos.

Como bem pontuado pela DRJ,

todo o acompanhamento da sistemática do SIMPLES pela empresa é feito pela rede mundial de computadores (Internet) conforme normativos abaixo transcritos.

Lei Complementar 123/2006

Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irrevogável para todo o ano- calendário.

Resolução CGSN 04/2007

Art. 7º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, sendo irrevogável para todo o ano-calendário.

Portanto, **não há como aceitar a informação de que desconhecia sua situação perante o SIMPLES nacional já que esta estava disponível, ao seu alcance e era seu dever consultá-la.** (f. 362/363; sublinhas deste voto)

Merece, por todos esses motivos, ser mantida a multa de 150%.

Por derradeiro, acrescento que a alegação de que teria a multa cariz confiscatório encontra óbice no verbete sumular de nº 2 deste eg. Conselho, que reconhece lhe faltar competência para afastar norma com base em argumento de inconstitucionalidade da norma. De toda sorte, apesar de ser cônica de que o exc. Supremo Tribunal Federal estendeu a vedação prevista no inc. IV do art. 150 da CR/88 às multas de natureza tributária, registro, que multas e tributos são ontologicamente e teologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Ainda que pudesse ser a matéria conhecida, sequer demonstra como estaria sofrendo efeitos de veras confiscatórios.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **dou provimento parcial ao recurso para determinar a dedução dos recolhimentos da mesma natureza efetuados sob a sistemática do SIMPLES, observados os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly

Parabenizo a Ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, relatora destes autos, pela técnica com que expôs e fundamentou seu voto didático e bem articulado.

Entretanto, apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento, partindo de algumas premissas.

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples

omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. ´

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, assim como o pagamento de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL, atraem a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Doutro lado, a legislação não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão n.º 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a

“fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...)

Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...)

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...)

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatório praticada pelo Recorrente.

A reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Como já indicado, a reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, e havendo indicação de mera reiteração, entendo procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo, relativamente à prática infratora.

Por todos estes fundamentos, meu voto é no sentido de acolher os argumentos do Recurso para dar-lhe provimento parcial para afastar a multa qualificada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly