



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.722503/2015-37
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.074 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado R. E. FERRARI & CIA LTDA ME

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS
DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO
CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Se a divergência suscitada decorre de circunstância específica existente no recorrido e que não está presente nos acórdãos paradigmas, não há como se estabelecer a divergência. De igual modo, considera-se ausente o prequestionamento da matéria recorrida se, a despeito de constar da acusação fiscal a questão objeto da divergência não é enfrentada pelo colegiado recorrido e não sofre questionamentos, por meio de embargos, da parte interessada a quem aproveitaria a discussão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em face do Acórdão nº 1401-003.072, proferido em 13 de dezembro de 2018 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, mediante o qual o colegiado negou provimento aos recursos voluntário e de ofício.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2011

SIMPLES NACIONAL. EXCESSO DE RECEITA. CAUSA DE EXCLUSÃO.

A falta de comunicação de sua exclusão obrigatória, e o excesso da receita bruta em relação ao limite legal, são causas de exclusão do Simples Nacional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS

A falta de contestação de prova direta de omissão de receitas faz com que estas se consolidem no âmbito administrativo.

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE LEGAL.

O imposto devido no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. SUMÚLA CARF. 02.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

ABATIMENTO DE TRIBUTOS PAGOS.

Na 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.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 09/01/2019 (fls. 4576), esta apresentou recurso especial em 07/02/2019 (fls. 4577/4594), alegando divergência jurisprudencial quanto à aplicação da multa qualificada no lançamento, que restou exonerada pelo colegiado *a quo*, suscitando duas teses jurídicas complementares: - divergência nas declarações para o Fisco estadual e federal e - omissão significativa de receita de forma reiterada.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 4ª Câmara, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 4597/4600), do qual se colhe:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “multa qualificada – divergência nas declarações para Fisco Estadual (*rectius* municipal) e Fisco Federal”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

[...].

O contribuinte “requereu que fosse tributado pelo lucro presumido, contudo não apresentou os livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação. Por isso, a fiscalização com base no art. 530, inciso III, do Decreto nº 3.000 arbitrou o lucro. No TIF2 (28/09/2015) foi solicitado explicação acerca da omissão de receita bruta verificada nos anos- calendário de 2011 até 2014, quando comparado o Extrato do Simples Nacional com o livro de Registro de ISSQN. No TIF3 (14/10/2015) foi solicitado cópia de contratos firmados com as empresas contratantes relacionados à locação de mão-de-obra relativo aos anos em questão”.

A fiscalização “comparando notas fiscais fatura de prestação de serviços (fls. 81 a 584) bem como os extratos de Livro de Registro de ISSQN (fls. 585/642, 689/775, 776/867, 868/944), e a não declaração para a SRFB (Simples Nacional, fls. 1.449/1.465), constatou omissão de receita bruta para os anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014”.

Acórdão paradigma nº 1402-001-708, de 2014:

MULTA QUALIFICADA. VALORES INFORMADOS AO FISCO ESTADUAL E OMITIDOS À RECEITA FEDERAL. SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA CONDUTA QUE ENSEJA A QUALIFICADORA DA MULTA.

A conduta do sujeito passivo de informar receita efetiva ao Fisco Estadual para creditar-se do ICMS, na operação de compra e venda de mercadorias, com omissão perante a Receita Federal, está a demonstrar a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, justificando, nestes casos, a qualificação da multa.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, mesmo tendo havido *omissão de receita bruta [...], quando comparado o Extrato do Simples Nacional com o livro de Registro de ISSQN, não seria cabível a aplicação da multa de ofício qualificada*, o **acórdão paradigma** apontado (Acórdão nº 1402-001-708, de 2014) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a *conduta do sujeito passivo de informar receita efetiva ao Fisco Estadual para creditar-se do ICMS, na operação de compra e venda de mercadorias, com omissão perante a Receita Federal está a demonstrar a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, justificando, nestes casos, a qualificação da multa*.

(2) “Multa qualificada - omissão significativa de receitas de forma reiterada”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

[...].

O contribuinte “requereu que fosse tributado pelo lucro presumido, contudo não apresentou os livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação. Por isso, a fiscalização com base no art. 530, inciso III, do Decreto nº 3.000 arbitrou o lucro. No TIF2 (28/09/2015) foi solicitado explicação acerca da omissão de receita bruta verificada nos anos- calendário de 2011 até 2014, quando comparado o Extrato do Simples Nacional com o livro de Registro de ISSQN. No TIF3 (14/10/2015) foi solicitado cópia de contratos firmados com as empresas contratantes relacionados a locação de mão-de-obra relativo aos anos em questão”.

A fiscalização “comparando notas fiscais fatura de prestação de serviços (fls. 81 a 584) bem como os extratos de Livro de Registro de ISSQN (fls. 585/642, 689/775, 776/867, 868/944), e a não declaração para a SRFB (Simples Nacional fls. 1.449/1.465), constatou omissão de receita bruta para os anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014”.

[...].

A esse respeito, necessário ressaltar que o Recorrente excedeu, em aproximados 800%, o limite máximo anual permitido, conforme demonstra a tabela abaixo:

Acórdão paradigma nº 1401-000.823, de 2012:¹**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando caracterizado que ocorreu prática reiterada de omissão de valores cuja expressividade evidencia uma conduta consistente no tempo destinada a não registrar receitas auferidas que, se oferecidas à tributação, excluiriam a empresa do SIMPLES.

No que se refere a essa segunda matéria também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que mesmo tendo a fiscalização constatado *omissão de receita bruta para os anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014 e que o Recorrente teria excedido, em aproximados 800%, o limite máximo anual permitido* para permanência no Simples, não seria cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, o **acórdão paradigma** apontado (Acórdão nº 1401-000.823, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando caracterizado que ocorreu **prática reiterada** de omissão de valores cuja **expressividade** evidencia uma conduta consistente no tempo destinada a não registrar receitas auferidas que, se oferecidas à tributação, excluiriam a empresa do SIMPLES.*

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

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.

No mérito, a PFN apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

É cediço que a imposição da multa qualificada afigura-se inteiramente legítima no presente caso.

Conforme se afirmou, a Egrégia Turma reduziu a multa qualificada de 150% para o patamar de 75%, tendo em vista ausência de comprovação da fraude e do intuito doloso do contribuinte.

Contudo, a fiscalização apresentou exaustivamente os elementos caracterizadores da fraude, dolo e/ou sonegação do contribuinte, indicando os motivos concretos e plausíveis de sua convicção.

Como se sabe, no processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente apresentar dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta, pois, caso se exija prova cabal do elemento íntimo subjetivo doloso do contribuinte, estar-se-ia retirando, na prática, a possibilidade de

¹ 1 Admitido como paradigma, com fundamento no art. 67, § 2º, do RI/CARF/2015.

aplicação da multa qualificada na hipótese de omissão de receitas pois, nesse caso, o elemento subjetivo constitui-se na própria omissão reiterada e de expressivas quantias, bem como ausência de regular escrituração contábil.

Exigir que fiscalização adentre no íntimo do contribuinte, a fim de demonstrar a sua vontade livre e consciente de fraudar o fisco constitui prova macabra, de difícil confecção, senão impossível.

Feitos esses registros iniciais, passa-se à análise do caso concreto dos autos, a fim de demonstrar que a conduta fraudulenta do contribuinte justifica a incidência da multa qualificada de 150%.

Observe-se o disposto no artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), e nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, *verbis*:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do art. 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Por outro lado, a Fraude do art. 72, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório está evidente, pois, no caso, além de ter havido omissão reiterada de vultosas quantias, de forma reiterada, não houve regular declaração dos fatos geradores para o Fisco Federal, embora tenha ocorrido essa declaração para o Fisco estadual. Todas essas condutas impediram a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos lançados. Conforme se observa, há perfeição subsunção dos fatos narrados aos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/66.

Além do mais, não se pode afirmar que o contribuinte estava de boa-fé, pois os valores movimentados são expressivos sobretudo em relação ao montante declarado, além de a conduta ter sido praticada de forma reiterada. Não suficiente, o contribuinte declarou os valores para o Fisco Estadual. Não se pode conceber, em um contexto onde a comunicação ocorre em canais cada vez mais variados e cada vez em uma maior velocidade, que age de boa-fé, sem qualquer intuito doloso, fraudatório e/ou sonegatório, aquele que possui habilidades e capacidades de produzir rendimentos em montantes expressivos, mas que afirma desconhecer seu dever de declarar os rendimentos auferidos e recolher os tributos devidos.

Não se trata de presunção, mas de comprovação à luz das características do caso concreto que demonstram que houve uma movimentação de valores em montante significativo, além de a conduta ter sido praticada de forma contínua, de forma sistemática, com omissão para o Fisco Federal sem que o mesmo tenha ocorrido em relação ao Fisco Estadual.

Além disso, vale ter em vista as seguintes considerações:

- A fiscalização comparando notas fiscais fatura de prestação de serviços (fls. 81 a 584) bem como os extratos de Livro de Registro de ISSQN (fls. 585/642, 689/775, 776/867, 868/944), e a não declaração para a SRFB (Simples Nacional fls. 1.449/1.465) contou omissão de receita bruta para os anos-calendários de 2011, 2012, 2013 e 2014;

- A multa referente á parte omitida foi qualificada pelo fato de a fiscalização entender que o contribuinte teve intenção deliberada em praticar reiteradamente a omissão da maior parte de suas receitas.
- A receita bruta da requerente ultrapassou em muito os limites do Simples (aproximadamente em 800%), pois os valores declarados são parcelas quase ínfimas de sua receita bruta;
- Os valores omitidos foram de grande monta;
- Diante de outros lançamentos realizados em face do contribuinte, fica claro que ele agiu conscientemente ao declarar a sua tributação a menor.

O intuito sonegatório, portanto, é perfeitamente perceptível, devendo ser restabelecida a qualificação da multa imposta ao contribuinte, posto que o dolo está perfeitamente demonstrado nos elementos probatórios que instruem os presentes autos, sendo de rigor a reforma do acórdão recorrido.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Diante do exposto, fica evidenciada a necessidade de reforma do acórdão recorrido, devendo ser restabelecida o lançamento em sua totalidade.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial e de sua admissibilidade, em 28/01/2020 (AR, fl. 4832), tendo apresentados suas contrarrazões em 10/02/2020 (fls. 4835/4850), na qual defende, em síntese:

- a) Que não há absoluta identidade fática entre as situações examinadas e que a divergência não restou demonstrada no que diz respeito à caracterização do dolo, pois enquanto nos paradigmas se analisa a tributação na esfera estadual (ICMS), que ensejaria a geração de créditos com vistas à não cumulatividade, no acórdão recorrido trata-se do imposto municipal (ISSQN) que não possui créditos a serem compensados, além do que a conduta da contribuinte estava alicerçada em teses que lhe dariam sustentação; e, no mérito,
- b) Que não há que se falar que a exigência de se adentrar à vontade íntima do contribuinte seria prova macabra ou de difícil obtenção, pois o ônus da prova é de quem acusa, inexistindo a comprovação a alegação fiscal, na medida em que, se foram emitidos e apresentados os documentos fiscais, não há conduta dolosa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial interposto pela PFN é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte, ora recorrida, questiona o conhecimento do recurso, alegando ausência de similitude fática entre os casos cotejados, que inviabilizariam a caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Com efeito, o caso contém nuances que merecem um exame mais acurado quanto ao conhecimento.

A divergência jurisprudencial suscitada pela PFN refere-se aos requisitos para aplicação da multa qualificada, sob dois aspectos específicos.

O primeiro, amparado no paradigma nº 1402-001.708, é *“no sentido de que a multa qualificada seria cabível, por evidente intuito de fraude, quando o contribuinte declara ao Fisco Federal informação diversa daquela que declara ao Fisco Estadual”*.

Defende a d. PFN que *“há semelhança fática entre o acórdão proferido pela e. Turma a qua (sic) e o acórdão paradigma, na medida em que, em ambos os casos, os contribuintes cometeram exatamente o mesmo ilícito, qual seja, declararam ao Fisco Federal faturamento inferior ao real, ao passo que declararam corretamente ao Fisco Estadual”* e aponta que o Termo de Verificação Fiscal traz a conduta do contribuinte devidamente detalhada e clara para demonstrar as razões para a qualificação da multa.

A contribuinte aponta em suas contrarrazões que enquanto no paradigma se analisa a tributação na esfera estadual (ICMS), que ensejaria a geração de créditos com vistas à não cumulatividade, no acórdão recorrido trata-se do ISSQN, tributo municipal, que não possui créditos a serem compensados.

De fato, existe tal distinção entre as situações examinadas no primeiro paradigma analisado e no acórdão recorrido, sendo que no próprio trecho transcrito pela PFN no recurso fica claro que tal circunstância foi considerada como um indício relevante no paradigma para indicar a intenção dolosa do contribuinte de subtrair valores de receitas em suas declaração ao Fisco federal quando comparadas àquelas prestadas ao Fisco estadual, *verbis*:

“No caso dos autos, tanto a defesa quanto o recurso sustentam:

a) que o impugnante não poderia ser incluído como devedor solidário;

b) que não houve sonegação, pois os auditores da Receita Federal reconhecem no procedimento fiscal que a empresa declarou a RECEITA ESTADUAL grandes valores, jogando por terra a tese de sonegação fiscal.

Dos dados acima, extrai-se que a impugnação adentrou, ao menos em parte, quanto ao mérito da exigência do crédito tributário, ao menos no que diz respeito à multa

qualificada. Assim, inicio o exame da matéria alicerçada no argumento de que não houve sonegação.

Nos termos do artigo 282 e seguintes, do regulamento do imposto de renda, há omissão de receita sempre que o sujeito passivo deixar de indicar, a quem deve pagar os tributos (Fisco) a totalidade dos valores recebidos em face ao exercício de determinada atividade empresarial.

No comércio de mercadorias há relações jurídico-tributárias com o Fisco dos Estados e do Distrito Federal, a quem se deve pagar ICMS e com a União que tem competência para exigir PIS, Cofins, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, IRPJ e CSLL, quando devidos.

No caso dos autos, **para poder creditar-se do ICMS, a empresa recorrente declarava seus rendimentos ao Fisco Estadual e, para não pagar PIS, Cofins, CSLL e IRPJ, não declarava tais valores à Receita Federal.**

A questão que se coloca é **quando se está diante de simples omissão, em que a multa é de 75% e quando se está diante de conduta dolosa com o intuito de sonegar tributos.**

Nesta linha, este colegiado assentou entendimento de que **nos casos em que o sujeito passivo declara um valor ao Fisco Estadual para poder creditar-se do ICMS e declara valores irrisórios ou nenhum à Receita Federal, resulta caracterizada a intenção dolosa, incidindo a multa de 150%, como foi aplicada no caso e que mantenho-a.**

De outra parte, esta circunstância (de declarar valores ao Fisco Federal em valores inferiores informado nos livros de registro do ISSQN), ainda que utilizada pela autoridade fiscal para apurar a diferença de receita tributável não foi considerada pela fiscalização como um indício da intenção dolosa da contribuinte, conforme se extrai do TVF, *verbis*:

7 - Apuração da omissão de receita bruta nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014

[...]

Considerando as Notas Fiscais Fatura de Prestação de Serviços (3a Via Contabilidade) emitidas no período 01/2011 a 03/2011 (fls. 81 a 584), bem como os extratos de Livro de Registro de ISSQN - Serviços Prestados do período 04/2011 a 12/2011 (fls. 585 a 642), 01/2012 a 12/2012 (fls. 689 a 775), 01/2013 a 12/2013 (fls. 776 a 867) e 01/2014 a 12/2014 (fls. 868 a 944), todos apresentados em razão de procedimento fiscal, pelo fato de não declará-la, foi constatada omissão de receita bruta nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, pois destacam-se valores de receita bruta obtidos por meio desses documentos muito superiores aos encontrados nos Extratos do Simples Nacional dos mencionados anos-calendário (fls. 1449 a 1465), de acordo com os quadros a seguir abaixo, devendo no lucro arbitrado ser exigido IRPJ e reflexos que não foram recolhidos.

[...]

8 — Das penalidades

Tendo por base a receita bruta constante nos Extratos do Simples Nacional dos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014 (fls. 1449 a 1465), fica patente que os valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, apurados no regime de tributação do lucro arbitrado, são superiores aos obtidos no Simples Nacional.

Assim, sobre os valores dos tributos apurados na forma acima apontada é aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) pela autoridade fiscal de acordo como o previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, com alterações dadas pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

[...]

No caso de omissão de receita com a prestação de serviços perpetrada pelo contribuinte, sobre os valores dos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados nos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, no regime de tributação do lucro arbitrado, é aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme previsto no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, com alterações dadas pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, combinado com o art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

[...]

As infrações surgiram a partir da intenção deliberada do contribuinte em praticar conduta faltosa reiterada que consistiu em não oferecer à tributação a maior parte de suas receitas, portanto, somente uma pequena parte foi oferecida (declarada) pelo Simples Nacional, sistemática de pagamento dos tributos e contribuições de que trata o artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006 e usado indevidamente, vez que tinha pleno conhecimento dos atos que vem praticando, tanto que o mesmo alegou que devem ser considerados para fins de faturamento da empresa os valores constantes na coluna descrita como TAXAS ADM, isto é, somente valores da taxa de administração cobrada de seus clientes, conforme resposta protocolizada em 23/10/2015 (fls. 970 a 978). (g.n)

Vale salientar que **contra o contribuinte há histórico de que cometeu a mesma conduta faltosa de omitir receita, com o objetivo de ludibriar a autoridade fazendária para pagar menos tributo**, sendo-lhe aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre os valores dos tributos apurados no Processo Administrativo Fiscal nº 10935.722566/2013-21. (g.n)

[...]

O acórdão recorrido, por sua vez, não traz qualquer juízo de valor acerca de tal circunstância e apenas endossa o entendimento da DRJ que exonerou a multa qualificada, adotando-o como razão de decidir para negar provimento ao recurso de ofício, *verbis*:

Em sede recursal, as poucas inovações trazidas pela parte em nada inovam a tese defendida na impugnação, apenas a reafirmam.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

[...]

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, **desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:**

[...]

Quanto à qualificação da multa a fiscalização entendeu que para os valores omitidos, estes foram devido ao dolo. De fato, os valores foram de grande monta, contudo, a fiscalização não demonstrou o dolo do agente. O simples fato dos valores da omissão serem grandes não faz presumir o dolo, aliais o dolo não se presume, ele tem que ser provado.

No caso dos autos, a grande discussão é se a receita bruta da contribuinte é o valor total dos serviços ou só a taxa de administração. Há que se reconhecer que o tema retrata situação típica que comporta debate de teses jurídicas, passível de serem suscitadas divergentes interpretações da lei tributária, o que afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa da contribuinte. (g.n.)

Dessa forma, como não foi provado o dolo, a multa deve ser reduzida ao patamar de 75%.

[...]

Mais adiante, no seu voto, complementa o relator, *verbis*:

Da análise da decisão recorrida, entendo que não há o que se alterar na mesma.

O Recurso constitui-se em mera repetição da impugnação, tanto assim que recorre de matérias já deferidas pela DRJ, a exemplo da multa qualificada e abatimento de valores recolhidos.

Necessário deixar claro, de início, que o fundamento do presente lançamento é a exclusão do SIMPLES e cobrança do respectivo tributo em razão de o Recorrente ter ultrapassado o limite de 20% superior à receita bruta máxima permitida no exercício.

Não é base para o presente lançamento o fato de o Recorrente exercer atividade vedada, apesar de tal fato ter sido referência pela autoridade fiscal e para o contribuinte quando de sua defesa.

Tais observações são importantes uma vez que, essa delimitação do objeto levou a DRJ a reduzir a multa qualificada, e será importante para este Relator quando da análise do Recurso de Ofício.

Quanto às genéricas alegações de nulidade arguídas em impugnação e repetidas em Recurso Voluntário, assim como a DRJ entendo que as mesmas não merecem acolhimento por não estarem presentes nenhuma das causas de nulidade previstas no decreto 70.235/72.

A Recorrente insiste em sua defesa de que sua atividade era de mero agenciamento de mão-de-obra, sem qualquer responsabilidade em relação aos empregados contratados por terceiras empresas, de sorte que somente deveria ser tributada sobre a taxa de administração descrita nas notas fiscais, que seria a sua efetiva receita, argumentando ainda que é ilegal tributar sobre o reembolso do salário que o tomador de serviços está pagando, inexistindo fato gerador passível de tributação, pois simplesmente repassa o salário que o tomador de serviço paga decorrente da contratação do empregado.

Entretanto, como bem ressaltado, o presente lançamento trata da exclusão do Simples devido a ultrapassagem do limite da receita bruta, e a falta de comunicação obrigatória.

A esse respeito, necessário ressaltar que o Recorrente excedeu em aproximados 800% o limite máximo anual permitido, conforme demonstra a tabela abaixo:

[...]

O art. 224 do RIR/1999, por sua vez, traz o conceito de receita bruta, e o regime de tributação escolhido pela Recorrente adota sistemática de tributação sobre todo o valor da receita.

Assim, não restam dúvidas da correta exclusão do SIMPLES.

[...]

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo decorre da redução da multa qualificada e determinação de dedução dos tributos pagos na sistemática do SIMPLES.

Quanto à dedução dos tributos recolhidos, isso já é pacífico neste CARF, sendo objeto sumulado:

[...]

Quanto à qualificação da multa a fiscalização entendeu que para os valores omitidos, estes foram devido ao dolo.

Esse fundamento, por si só, não é suficiente para a qualificação. Em que pese este Relator entenda que, diante de todo o contexto histórico da Recorrente, bem como outros lançamentos realizados ele tenha agido conscientemente ao declarar a sua tributação a menor, o fato é que o presente lançamento não trata da atividade por ele desenvolvida, mas sim da ultrapassagem do limite legal.

Assim é que, por esse motivo, **concordo com a decisão recorrida.**

Voto pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Como se extrai do voto condutor do recorrido, o colegiado adotou os fundamentos da decisão recorrida no sentido de que o volume da omissão era insuficiente para presumir o dolo do agente e que, no presente caso, havia uma questão adicional subjacente quanto à possíveis interpretações sobre as parcelas que deveriam compor a receita bruta da contribuinte, *“o que afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa da contribuinte”*.

Ora, nenhuma dessas circunstâncias é examinada no acórdão paradigma, de sorte que não é possível cogitar como se pronunciaria aquela colegiado que o proferiu diante das circunstâncias do presente caso.

Ante ao exposto, entendo que não restou caracterizada a primeira divergência suscitada.

Com relação à segunda divergência apontada, entendo que melhor sorte não socorre a recorrente.

Neste ponto a recorrente aponta que a decisão recorrida divergiu de outros órgãos julgadores ao concluir que não cabe a exasperação da multa para o percentual de 150% quando verificada a conduta reiterada de omitir parcela significativa de rendimentos. Apontou o Acórdão nº 1401-000.823, como paradigma, da qual destaca o ponto divergente na ementa, *verbis*:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% quando caracterizado que ocorreu prática reiterada de omissão de valores cuja expressividade evidencia uma conduta

consistente no tempo destinada a não registrar receitas auferidas que se oferecidas à tributação excluiriam a empresa do SIMPLES.

Em que pese o fato de, neste caso, existir similitude na acusação fiscal de ambos os casos cotejados, há que se ressaltar que tal circunstância não foi considerada relevante pelo colegiado recorrido que referendou o entendimento da DRJ de que o volume da omissão não seria suficiente para presumir o dolo do agente, sem se manifestar acerca da reiteração da conduta.

E, principalmente, que a discussão quanto à possíveis interpretações sobre as parcelas que deveriam compor a receita bruta da contribuinte, “*afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa da contribuinte*”.

O relator do recorrido ainda aponta que “*Em que pese este Relator entenda que, diante de todo o contexto histórico da Recorrente, bem como outros lançamentos realizados ele tenha agido conscientemente ao declarar a sua tributação a menor, **o fato é que o presente lançamento não trata da atividade por ele desenvolvida, mas sim da ultrapassagem do limite legal***”.

Esta última premissa do relator, um tanto obscura, não parece ter relação com a premissa da autoridade fiscal na aplicação da multa qualificada, mas não foi objeto de questionamento pela Fazenda Nacional por via de embargos.

Desta feita, para além de existirem as mesmas circunstâncias distintivas do paradigma, identificadas quanto à primeira divergência suscitada, penso que não houve o necessário prequestionamento pela via de embargos, por parte da Fazenda Nacional, de forma a instar o colegiado a se manifestar expressamente acerca dos fundamentos da aplicação da multa constantes do Termo de Verificação Fiscal.

Nesse diapasão, entendo que o recurso não deve ser conhecido também quanto a esta segunda divergência.

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

