



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	13855.723481/2019-34
ACÓRDÃO	1001-004.397 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRAGA & FRAGA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2017

TDPF - F. PERÍODO AUTUADO.

A exigência de ofício, constituída ao abrigo do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF-F relativo a 04/2014 a 12/2017, é sobre este mesmo período, em relação ao qual as retificações para menor da receita bruta resultaram no indevido e fraudulento cancelamento de grande parte dos valores devidos e pagos, que o contribuinte, mediante o expediente descrito, converteu em “pagamentos indevidos ou a maior”, utilizando-os para compensar débitos de outros períodos.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas reduzindo a multa qualificada aplicada de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Paulo Elias da Silva Filho, Reginaldo Cezar Cardoso, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 109-000.238, proferido em 10 de Agosto de 2020, pela 1ª Turma da DRJ/09, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF de Franca- SP lavrou o Auto de Infração- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 2/56:

“Auto de Infração

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL APURADA EM DECORRÊNCIA DA EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO SIMPLES NACIONAL

Receita Bruta Auferida na prestação de serviços que passou a ser tributada na forma do Lucro Presumido em decorrência da exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea 'a', e §§ 4º e 5º, do RIR/99.

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 5º da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Franca- SP lavrou o Auto de Infração- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 58/97:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE

Receita Bruta Auferida na prestação de serviços que passou a ser tributada na forma do Lucro Presumido em decorrência da exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96

Art. 22 da Lei nº 10.684/03

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 1º, 5º e 28 da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Franca- SP lavrou o Auto de Infração- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS, no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 99/117:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.
INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Receita Bruta Auferida na prestação de serviços que passou a ser tributada na forma do Lucro Presumido em decorrência da exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 8º da Lei nº 9.718/1998

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 3º da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.933/09

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Franca- SP lavrou o Auto de Infração- Contribuição para o PIS/Pasep, no dia 09/dezembro/2019, cujos dados seguem abaixo e-fls. 119/135:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.
INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Receita Bruta Auferida na prestação de serviços que passou a ser tributada na forma do Lucro Presumido em decorrência da exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70

Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98

Arts. 2º da Lei nº 9.718/98

Art. 8º, inciso I, da Lei nº 9.715/98

Art. 79, da Lei nº 11.941/2009

Art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pelo art. 41 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 15 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

Art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 11.933/09

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/04/2014 e 31/12/2017:

150,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Franca- SP elaborou o Relatório no dia 09/dezembro/2019, relativo ao E-PROCESSO Nº 13855-723.481/2019-34, cujos dados seguem abaixo e-fls. 137/204:

“DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FRANCA/SP

RELATÓRIO LAVRADO EM 09/12/2019

E-PROCESSO Nº 13855-723.481/2019-34

(...)

INTRODUÇÃO

No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 008.1.23.00- 2019-01093-8, com fulcro nos artigos 194 e 197 do

Código Tributário Nacional, combinado com os artigos 898, 902, 949, 950, 956, 958, 960, 970 a 974 e 978 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), lavra-se o presente Relatório Fiscal para exposição dos fatos apurados durante o procedimento fiscal que culminaram na lavratura do Auto de Infração objeto deste processo.

Esclareça-se que o presente relatório constitui parte integrante e inseparável do Auto de infração.

O presente lançamento é decorrente da exclusão de ofício do contribuinte do Simples Nacional, que tramita no PAF nº 13855.723.407/2019-18. A exclusão, por sua vez, foi efetuada com base na reiteração de infração à Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, conforme lançamento de ofício de créditos tributários relativos a infrações apuradas no Simples Nacional nas competências 01/2014 e 03/2014, que tramita nos autos do PAF nº 10840.727066/2019-21.

Este Termo de Verificação Fiscal refere-se à operação de descaracterização da opção pelo Simples Nacional e tem por escopo a análise dos fatos jurídicos tributários do sujeito passivo supra qualificado, no período de 04/2014 a 12/2017, para a apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em função da exclusão da empresa do Simples Nacional.

Os fatos apurados evidenciaram, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado no Artigo 1º da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, pela supressão dolosa de tributos devidos, que será comunicado ao Ministério Público Federal (MPF) conforme o disposto a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.

Os processos administrativos de auto de infração devem tramitar juntados por apensação ao processo de exclusão do Simples nº 13855.723.407/2019-18, para dar uniformidade aos julgamentos administrativos, conforme previsto no inciso II do art. 3º da Portaria RFB nº 1.668, de 29 de novembro de 2016.

(...)

DOS PROCEDIMENTOS EFETUADOS PELO CONTRIBUINTE NOS SISTEMAS DO SIMPLES NACIONAL

As consultas efetuadas no Portal do SIMPLES NACIONAL, mostraram que o contribuinte transmitiu, a partir de 2017, várias declarações (PGDAS-D) retificadoras, referentes ao período de 01/2014 a 12/2017, que reduziram drasticamente o valor da RECEITA BRUTA declarada. Entre 2014 e 2016 o percentual de redução foi, muitas vezes, maior que noventa por cento.

De acordo com as informações e documentos obtidos pela fiscalização, verificou-se que essas reduções foram ilegais e estariam fundamentadas em cessão onerosa de créditos.

Abaixo estão relacionados os dados constantes dos PGDAS-D transmitidos pela empresa, referentes ao período fiscalizado. Nos quadros é possível conferir a diferença entre o valor da RECEITA BRUTA AUFERIDA informado na declaração

original e na última declaração retificadora (o quadro considera as informações das declarações anteriores a ciência do contribuinte do início do procedimento fiscal):

(...)

DA CONCLUSÃO E CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE

Encerra-se, nesta data, o procedimento fiscal que examinou os fatos geradores ocorridos nos períodos de 04/2014 a 12/2017, no tocante ao IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS, COFINS), em função da operação descaracterização da opção pelo Simples Nacional, na qual foram constatadas as irregularidades mencionadas neste Termo e nos demonstrativos de descrição dos fatos e enquadramento legal, bem como outros documentos que serviram de prova e que são parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

A presente fiscalização se ateve exclusivamente aos fatos relatados neste termo de verificação fiscal e foi realizada com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, abrangendo apenas os anos-calendário de 2014 a 2017, motivo pelo qual fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional, em razão de fato ou circunstância não conhecida nesta oportunidade, de realizar novos exames, inclusive quanto àqueles cumpridos no presente procedimento fiscal, que ora se encerra.

O presente Termo, Documentos e Demonstrativos citados fazem parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavrou-se o presente relatório em duas vias de igual forma e teor, assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo que uma via foi encaminhada via postal para o endereço do contribuinte de acordo com o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (TEC).

(...)”.

Da Impugnação da Contribuinte

Informou a Contribuinte que foi surpreendida com o recebimento do Termo de Início de Fiscalização e Intimação nº 01, através do qual a fiscalização solicitou a entrega de documentos relacionados aos períodos de 2014 a 2017, consistentes em documentação referente a sua atividade, bem como os documentos que fundamentaram as compensações de tributos realizadas pela empresa no período.

Noticiou que após a apuração com base nas informações prestadas, a autoridade fiscal constatou que nos períodos de 2014 a 2017 a empresa apresentou PGDAS retificadoras,

reduzindo o valor anteriormente declarado e pago nas datas corretas, os quais correspondiam ao real valor de tributo a pagar.

Frisou que pagou integral e tempestivamente o tributo devido nos períodos de 2014 a 08/2017, retificou as declarações com informações de valores menores de base de cálculo, reduzindo, conseqüentemente, o tributo a pagar nos respectivos períodos, criando créditos de tributo, os quais foram compensados nos períodos seguintes, de setembro de 2017 em diante.

Pontuou que a fiscalização apurou, por amostragem, os dois primeiros períodos de 2014, cuja respectiva declaração foi retificada, considerando que a irregularidade se verificou nos períodos de 01/14 e 03/14, consubstanciando a autuação sobre a diferença de valor obtida com a redução de tributo a pagar encontrada após as questionadas retificações de PGDAS, o que foi objeto de lançamento parcialmente concluído nos autos do PA 10840.727.066/2019-21.

Ressaltou que com base nas apurações realizadas, a fiscalização concluiu que a ocorrência de irregularidade nos dois períodos supracitados já configuraria reincidência em fraude, suficiente para a exclusão da empresa do SIMPLES NACIONAL, sem se atentar ao fato de que a retificação das declarações tidas por irregular, relativas aos períodos indicados na autuação, ocorram em um mesmo ato, na data muito posterior a considerado, em 03/10/2018, conforme consta do próprio relatório da autuação, lavrando o Auto de Infração, através do qual restou apurado o valor de tributos apurados no regime do Lucro Presumido.

Aduziu que foi constatado erroneamente pela autoridade fiscal a ocorrência de suposta fraude, bem como que a empresa teria participação direta e dolosamente na prática de irregularidades, sendo-lhe aplicada a multa qualificada de 150%, muito embora a mesma tenha sido vítima de engodo praticado por terceiros, que foram contratados com a promessa de apurar créditos lícitos para compensação tributária, como demonstram os contratos e comprovantes de pagamento apresentados pela empresa.

Alegou que o MPF autorizou a fiscalização dos exercícios de 2014 a 2017, todavia, os fatos que amparariam e fundamentariam as conclusões da autoridade fiscal em relação a supostas irregularidades praticadas pela empresa ocorreram em 2018 e 2019, assim, restou evidente que a fiscalização extrapolou os limites do Mandado expedido, já que se fundamentou em fatos ocorridos em períodos fora do lapso temporal definido no MPF autorizativo da fiscalização, atuando, assim, em inobservância ao princípio da estrita legalidade, razão suficiente pugnou que seja declarada a nulidade da autuação.

Asseverou que por todos os ângulos que se possa analisar o caso em comento, não há como se sustentar que a suposta fraude teria se concretizado já nos períodos de 01/14 e 03/14, assim, o equívoco quanto a data de concretização da alegada fraude, maculou de nulidade o auto de infração, sendo motivo suficiente para o seu cancelamento, ou, no mínimo, a insubsistência da autuação, já que não cabe a DRJ a adequação da autuação lavrada.

Ponderou que não há como se aplicar o artigo 173, I, do CTN para contagem de prazo decadencial, como realizado pela fiscalização, cabendo no caso em apreço a contagem na

forma do artigo 150, §4º, do CTN, que determina a fluência do prazo quinquenal de decadência a partir do fato gerador, ou seja, a partir de janeiro e março de 2014, desta feita, o lançamento realizado em relação aos PA's 01/14 e 03/14 está acobertado pela decadência, já que a contagem do prazo quinquenal, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, tem como termo final o mês de abril de 2019, devendo assim ser julgado insubsistente o lançamento em virtude da ocorrência de decadência.

Defendeu que seja reconhecida a nulidade do auto de infração gerada a partir da indevida exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional ou que seja reconhecida insubsistência do auto de infração, vez que não se pode considerar para efeito de exclusão do regime diferenciado, apenas a retificação de PGDAS realizada nos períodos de apuração de 01/14 e 03/14, já que tais retificações não geram efeitos práticos de redução tributária por si só, concluindo-se a suposta fraude somente a partir de setembro de 2017, quando utilizado o suposto crédito “criado” pelas retificações.

Argumentou que a mera retificação de PGDAS relativa a período já anteriormente declarado corretamente e pago não tem o condão de, por si só, gerar qualquer prejuízo ao erário, não havendo como enquadrar os PA's 01/14 e 03/14 como fraude reiterada e com emprego de ardil, capaz de configurar a hipótese do §2º, do artigo 29, do Lei Complementar 123/06, sendo, assim insubsistente o auto de infração neste aspecto.

Salientou que diante da existência de contratos assinados e pagamentos efetivados em favor de terceiros, não há como ser presumido como foi realizado pela fiscalização que ocorreu dolo por parte da impugnante, configurado em suposto conluio de vontades.

Sustentou que se houvesse realmente um conluio de vontade entre a empresa e os fraudadores, não se justificaria a existência de contratos firmados e que se a mesma soubesse da fraude, não assinaria qualquer contrato envolvendo seu nome com a de fraudadores, o qual, aliás, seria dispensável em situação de conluio.

Pleiteou que seja declarada a nulidade do AIFN, uma vez que a fiscalização extrapolou os limites impostos pelo MPF, se baseando em fatos alhures aos anos de 2014 a 2017, em patente violação ao princípio da estrita legalidade.

Requeru que seja julgado insubsistente o AIFN, em virtude das irregularidades praticadas pela fiscalização, seja em relação ao período em que se considerou ocorrida a alegada fraude, seja em virtude da decadência que atingiu os PA's 01/14 e 03/14, por força da aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN.

Pugnou que seja reconhecida a nulidade do auto de infração gerado a partir da indevida exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional.

Por fim, requereu que seja afastada a aplicação de multa qualificada a empresa, já que não restou demonstrado a atuação com dolo, que deveria ser cabalmente comprovado pela fiscalização.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 109-000.238- DRJ/09

A DRJ analisou a impugnação apresentada pela Contribuinte, julgando-a improcedente, mantendo o crédito tributário, cujo teor segue abaixo em síntese (e-fls. 2327/2336):

“Conclusão.

Voto por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e julgar definitivas as responsabilizações tributárias solidárias não impugnadas de Maria Dirce Fraga Garcia CPF nº (...); Leandro Fraga Garcia CPF nº (...); Mateus Jose Andrade CPF nº (...), Karina Marquezini CPF nº (...); Anderson Amin CPF nº (...); Support SP Administração Empresarial Eireli CNPJ nº (...); Daniel Robson Souza CPF nº (...); Augusto Barbosa de Mello Souza CPF nº (...) e Barbosa de Mello, Cardoso e Freitas Sociedade de Advogados CNPJ nº 21.072.162/0001-05.

(...)”.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 2385/2415), cujo teor segue em abaixo em síntese:

“ILUSTRÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DA CÂMARA JULGADORA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF.

PROC. ADM. nº 13855-723.481/2019-34

FRAGA & FRAGA LTDA, empresa inscrita no CNPJ sob o nº 69.016.657/0001-43, através de seu procurador legalmente constituído, vem, respeitosamente, apresentar

RECURSO VOLUNTÁRIO

em face aos termos da r. decisão administrativa proferida nos autos do Processo Administrativo em epígrafe, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pela ora Recorrente, o que faz pelos fatos e fundamentos a seguir expostos:

SÍNTESE FÁTICA DA AUTUAÇÃO:

A Recorrente foi surpreendida, em 24/09/2019, com o recebimento de Termo de Início de Fiscalização e Intimação nº 01, através do qual a ilustre fiscalização solicitava a entrega de documentos relacionados aos períodos de 2014 a 2017, consistentes em documentação referente a sua atividade, bem como os documentos que fundamentaram as compensações de tributos realizadas pela empresa no período.

Após apuração com base nas informações prontamente prestadas pela Recorrente, o Auditor Fiscal responsável pela fiscalização levada a cabo concluiu que nos períodos de 2014 a 2017 a Recorrente apresentou PGDAS retificadoras,

reduzindo o valor anteriormente declarado e pago nas datas corretas, os quais correspondiam ao real valor de tributo a pagar.

Através das retificações de declaração realizadas, a Recorrente teria “criado” créditos inexistentes, consistentes justamente nas diferenças entre o valor do tributo corretamente declarado e pago e o resultante das retificações realizadas, sendo certo que estes supostos créditos “criados” foram utilizados para compensar os valores de tributo declarados a partir do período referente a setembro de 2017 em diante.

(...)

Pois bem, em sua impugnação a Recorrente não nega os fatos acima apurados. Entretanto demonstra ter sido vítima de golpe praticado por advogados e supostos profissionais especializados na área tributária, que lhe ofereceram uma compensação de tributos, informada à Recorrente como lícita e devidamente documentada através de contrato celebrado com tais profissionais.

Acreditando que a compensação de crédito tributário era lícita, a Recorrente outorgou procuração eletrônica aos contratados, porém, ao final, com base na apuração promovida pelo fisco, veio a descobrir que, embora tenha pagado integral e tempestivamente o tributo devido nos períodos de 2014 a 08/2017, através da ação dos terceiros contratados, passou-se a retificar as declarações com informações de valores menores de base de cálculo, reduzindo, conseqüentemente, o tributo a pagar nos respectivos períodos, de forma a “criar” créditos de tributo, os quais foram compensados nos períodos seguintes, de setembro de 2017 em diante.

Ocorre que, apesar de a compensação indevida dos supostos créditos “criados” tenha sido utilizada nos períodos de setembro de 2017 em diante, como conclui a própria fiscalização, o ilustre auditor fiscal responsável pelo AIFN em apreço acabou por firmar o entendimento de que a irregularidade supostamente teria sido cometida nas respectivas datas dos períodos de apuração retificados, a despeito de tanto a retificação como o aproveitamento do crédito indevido terem ocorrido somente a partir do exercício de 2017.

Com base nesta conclusão, que como salientado em sede de impugnação foi equivocada, o ilustre auditor fiscal apurou, por amostragem, os dois primeiros períodos de 2014, cuja respectiva declaração foi retificada, como demonstração de fraude, considerando que a irregularidade se verificou nos períodos de 01/14 e 03/14, consubstanciando a autuação sobre a diferença de valor obtida com a redução de tributo a pagar encontrada após as questionadas retificações de PGDAS, o que foi objeto de lançamento parcialmente concluído nos autos do PA 10840.727.066/2019-21.

Ainda com base nas apurações realizadas, o Agente Fiscal concluiu que a ocorrência de irregularidade nos dois períodos supracitados já configuraria reincidência em fraude, suficiente para a exclusão da Recorrente do SIMPLES

NACIONAL, sem se atentar ao fato de que a retificação das declarações tidas por irregular, relativas aos períodos indicados na autuação, ocorreram em um mesmo ato, em data muito posterior ao considerado, qual seja, em 03/10/2018, conforme consta do próprio relatório da autuação, que serviu de base tanto para a exclusão do sistema simplificado, como para os dois lançamentos de ofício decorrentes dos fatos constatados, quais sejam, o presente auto e o referido no parágrafo anterior (Proc. Administrativos 13855-723.481/2019-34 e 10840.727.066/2019-21, respectivamente).

Além de concluir erroneamente o momento de ocorrência da suposta fraude, a auditoria fiscal considerou que a Recorrente teria participação direta e dolosa na prática das irregularidades perpetradas, aplicando-lhe a multa qualificada de 150%, muito embora esta tenha demonstrado ter sido vítima de engodo praticado por terceiros, que foram contratados com a promessa de apurar créditos lícitos para compensação tributária, como demonstram os contratos e comprovantes de pagamento apresentados pela Recorrente; sem se considerar, ainda, o fato de que esta sempre apurou e pagou pontualmente os tributos devidos, até o momento em que foi procurada pelos indivíduos que lhe aplicaram verdadeiro golpe.

Ressalte-se que os argumentos explanados pela Recorrente estão bem expostos no relatório da decisão ora recorrida, encartada às fls. 2329/2333 dos autos, à qual se remete à leitura.

Todavia, apesar de todas as irregularidades apontadas em sede de Impugnação, a ilustre autoridade julgadora proferiu decisão julgada improcedente a defesa da Recorrente e subsistente o crédito tributário apurado, analisando, todavia, de forma equivocada alguns dos fundamentos apresentados e desprezando outros, como passaremos a demonstrar.

I – DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

Antes de analisar os argumentos trazidos pela Recorrente, em sua impugnação, a autoridade julgadora conclui que a exclusão da empresa do SIMPLES Nacional já teria sido decidido através do processo de nº 13855.723407/2019-18, transcrevendo partes do Acórdão nº 109-000.239, de 10 de agosto de 2020, no qual se concluiu pela manutenção da referida exclusão da Recorrente do sistema simplificado de recolhimentos tributários em virtude de suposta intempestividade da defesa apresentada naqueles autos.

Todavia, não pode prevalecer o entendimento consignado nos autos do processo de nº 13855.723407/2019-18 e utilizado no processo em apreço para afastar qualquer discussão com relação a irregularidade da exclusão do SIMPLES Nacional, efetivada de forma irregular, senão vejamos:

Em breve síntese, verifica-se que por força de TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO (TDPF-F) Nº 08.1.23.00-2019-01093-8, foi lavrado o AUTO DE INFRAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL (AI) nº

04.7.0812300.00000.00030588.2019-88, do qual se originaram os PROCESSOS ADMINISTRATIVOS (PAs) nº 10840-727.066/2019-21, nº 13855.723.407/2019-18 e nº 13855.723.481/2019-34 (ora combatido).

E, de fato, as perseguições administrativas haviam de tramitar conjuntamente, já que relativas ao mesmo fato gerador, devendo, até mesmo, serem julgadas simultaneamente, a fim de se evitar decisões teratológicas: ora, em um processo administrativo (10840-727.066/2019-21) cobra-se tributos relativos aos períodos janeiro e março de 2014 com base no lucro presumido da empresa excluída do SIMPLES; nos presentes autos (13855.723.481/2019-34) cobra-se tributos de todo período de suposta infração (2014 a 2019) com base no lucro presumido da empresa já excluída do SIMPLES, ignorando as cobranças já perpetradas pelo processo administrativo retro-referido; e, finalmente, o processo administrativo (13855.723.407/2019-18) versa, justamente, sobre a exclusão do SIMPLES, fundamento dos outros dois processos administrativos em referência, ou seja, todos os três processos tem sua análise dependente entre si.

E, de fato, os processos tramitavam apensados até pelo menos 04/03/2020, relativamente aos processos 10840-727.066/2019-21 e nº 13855.723.407/2019-18 (conforme fls. 2171 daquele) e 04/02/2020 relativamente aos processos nº 13855.723.407/2019-18 e nº 13855.723.481/2019-34 (conforme se depreende de fls. 2072 desses autos):

(...)

Tendo tais fatos em mira, de se verificar que a defesa apresentada em um dos feitos, há de se aproveitar aos demais, até para se evitar situações teratológicas, como decisões diametralmente opostas e conflitantes entre si.

E esse parece ser o entendimento da própria instância julgadora a quo, quando, em sua decisão, embora equivocadamente consigne suposta intempestividade de impugnação apresentada, afirma que “a impugnação aos autos de infração apresentada em 13/01/2020 no processo 13855.723.481/2019-34” seria “extemporânea” em relação ao presente processo administrativo de exclusão do SIMPLES Nacional, cujo prazo para sua contestação, segundo o julgador de origem, teria se esgotado em “02/01/2020 (quinta-feira), 30 dias contados da data da ciência do Termo de Exclusão”.

Por sua vez, a decisão proferida nos autos do processo de exclusão (Proc. nº 13855.723407/2019-18) consigna que “a impugnação apresentada no processo nº 10840.727066/2019-21 em 02/01/2020, revela-se tempestiva em relação à data de ciência da exclusão, contudo, constatou-se que não constam argumentos relativos à exclusão do Simples Nacional (...).

Ora, se o próprio colegiado a quo reconhece que a defesa em um dos processos aproveita ao outro, como não poderia deixar de ser, equivoca-se, todavia, ao apreciar a tempestividade da impugnação apresentada não conforme o lapso temporal nos autos em que apresentada, mas de acordo com o processo no qual

se aproveitaria. Uma assim consideração tornaria sem efeito a necessidade, imposta pelo próprio devido processo legal de, em situações como a presente, impor o tramite conjunto das apurações administrativas fundadas na mesma autuação.

Aliás, insta já prevenir essa Corte superior que, de fato, a teratologia na solução dos processos administrativos em questão já se verifica em virtude da violação, pela decisão de 1º grau, do devido processo legal: isto porque a relatora da decisão que negou conhecer da impugnação apresentada no processo nº 13855.723.481/2019-34 como válida para a discussão quanto à exclusão do SIMPLES Nacional no Processo 13855.723407/2019-18, por considerá-la extemporânea, agora, quer considerar por prejudicada a impugnação tempestivamente apresentada nesse processo 13855.723.481/2019-34, justamente com base na mesma suposta intempestividade da defesa em relação à exclusão do SIMPLES Nacional, sendo que o fundamento de ambos os processos administrativos se pauta num mesmo relatório de apuração! Manifesta, aqui, a violação da própria ampla defesa seja nesse feito, seja no apenso nº 13855.723407/2019-18.

Aliás, não parece ser outra a razão da orientação contida no § 1º do artigo 9º do Decreto 70.235/1972, ao estabelecer que “Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova”.

Embora a disposição legal supra descrita diga que a administração “poderá” tratar a análise das infrações em um único processo, nos parece que aqui o “poder” atribuído à administração não se trata de uma faculdade, mas sim um poder/dever imposto à administração. Isto porque a conexão existente entre os feitos impõe seu trâmite e julgamento conjunto. De se aplicar, a propósito, o § 1º do artigo 55 do CPC/2015, por expressa determinação contida em seu artigo 15, já que o anacrônico Decreto 70.235/1972 sequer prevê a figura da conexão entre processos administrativos, faltando norma a respeito do tema, de modo a autorizar aplicação supletiva do código de processo civil vigente.

Dessa forma, por todos os ângulos em que observada a questão, tendo por lume sempre o princípio constitucional do devido processo legal, de se reconhecer a necessária apreciação da tempestiva impugnação apresentada no processo administrativo 13855.723.481/2019-34 que, como reconhecido pela própria instância de origem, contesta sua malfadada exclusão do SIMPLES, de modo que requer digne-se esse Conselho de Recursos à apreciação da impugnação referida, inclusiva para o fim de ser julgado insubsistente a exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional, e consequentemente indevido o crédito tributário apurado com base na irregular exclusão da Recorrente do sistema simplificado de recolhimento de tributos.

Ainda que assim não fosse entendido, apenas em reforço argumentativo, cabe observar que a discussão trazida pela Recorrente em relação à exclusão do SIMPLES Nacional está amparada em nulidades que podem ser conhecidas em sede de Recurso Voluntário, pois não sujeitas à preclusão por se tratar de matérias de ordem pública.

Ora, como já sedimentado por essa Corte de Recursos, “(...) não há qualquer dispositivo legal que impeça o conhecimento das matérias de ordem pública em sede de recursos de natureza excepcionais. A verdade é que, questões de ordem pública que refletem a supremacia do interesse público sobre o interesse particular, são imperativos que devem ser reconhecidos de ofício pelo julgador, para que se tenha a correta prestação jurisdicional por parte do Estado juiz, pois tem como escopo a preservação e a manutenção da estabilidade do ordenamento, além de conferir segurança aos litigantes e o acesso à ordem jurídica justa. De se registrar ainda que as chamadas matérias de ordem pública têm um regime bastante flexível, porque não se sujeitam a preclusões (podem ser alegadas a qualquer tempo ou grau de jurisdição) e podem até mesmo influenciar decisivamente na (de)formação da coisa julgada” (CARF, Acórdão 9101001.845, Processo 10920.003482/200625, Data de publicação 10/12/2013, Relator Valmir Sandri).

(...)

Assim, requer sejam apreciadas as matérias de ordem pública a seguir deduzidas (e constantes da impugnação tida, indevidamente, como intempestiva), as quais são relevantes não só para o reconhecimento da nulidade do processo de exclusão do SIMPLES Nacional, como também para afastar o presente Auto de Infração que se ampara justamente na indevida exclusão da Recorrente do sistema simplificado de recolhimento de tributos:

II – DA DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AOS PERÍODOS 01 E 03/2014 – IRREGULARIDADE NA APURAÇÃO DE MOTIVO PARA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

Na r. decisão ora em apreço, a ilustre autoridade julgadora afasta a apreciação da alegada decadência em relação aos períodos de apuração 01 e 03/2014, simplesmente concluindo que a discussão de tal matéria somente seria pertinente nos autos do Processo nº 10840.727066/2019-21, no qual, apesar de ter sido apresentada impugnação trazendo tal debate, ocorreu o pagamento posterior da exigência fiscal, tendo-se perdido o objeto de tal discussão.

Todavia, cabe ressaltar que, em primeiro lugar, o pagamento foi realizado pelo corresponsável, advogado AUGUSTO BARBOSA DE MELLO SOUZA, que como se vê pela lógica dos fatos apurados pela própria fiscalização, tem interesses divergentes da Recorrida, já que fez parte da suposta fraude aplicada e que, como demonstrado, lesou também a Recorrida, já que esta pagou por um serviço lícito e devidamente contratado e não para o procedimento de fato operado. Sendo assim, o pagamento feito naqueles autos, em relação aos PA's 01 e 03/2014, não retira a possibilidade de análise da questão relacionada à decadência que alcança

tais períodos de apuração, quando se tem em mira que esta períodos é que serviram de base para a malfadada exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional.

Ora, conforme deduzido na impugnação, em relação aos períodos de apuração 01/14 e 03/14 houve inicialmente a declaração correta e o integral pagamento do tributo devido pela Recorrente, sendo certo que, ainda que se sustente que as retificações das declarações relativas aos PA's 01/14 e 03/14 foram feitas de forma irregular, a concretização de eventual prejuízo ao erário somente se deu no momento em que utilizado efetivamente o crédito gerado pelas retificações, ou seja, a partir de setembro de 2017.

Por outro lado, mesmo que se insista em considerar que a irregularidade se deu em relação aos períodos de 01/14 e 03/14, como feito pelo ilustre auditor fiscal, deve se verificar a nítida ocorrência de decadência em relação a referidos períodos de apuração.

Isso porque, no caso em apreço não houve falta de declaração e tão pouco falta de pagamento para que se pudesse aplicar a contagem de prazo decadencial na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, como feito na autuação: ora, havendo declaração realizada pelo contribuinte, ainda que em valor menor – considerando a redução realizada pelas retificações, bem como pagamento do valor declarado (ainda que considerado a menor, embora tenha sido integral), surge para o fisco o poder-dever de apurar a eventual diferença de tributo devido no prazo determinado pelo artigo 150, § 4º do CTN.

A propósito, o tema já se encontra pacificado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula 555, que determina que “Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Lembre-se que a razão de decidir utilizada pelo Eg. STJ na formação da Súmula em apreço foi o fato de que “a contagem do prazo decadencial prevista no artigo 173, I, do CTN é aplicável para as situações em que não há qualquer pagamento com relação aquele tributo/período de apuração, na hipótese de débito não declarado. Caso se trate de tributo em que houve declaração e pagamento com relação a determinado período de apuração, deve-se aplicar a regra do artigo 150 do CTN para a diferença verificada” (trecho extraído de: <https://m.migalhas.com.br/depeso/257994/a-sumula-555-do-stj-sobre-decadencia-tributaria-e-sua-correta>).

A propósito, essa é a jurisprudência desse Conselho Administrativo, senão vejamos:

(...)

Isso posto, sendo decadência matéria de ordem pública, requer se digne esse i. Conselho Administrativo a reconhecer que o lançamento realizado em relação aos

PA's 01/14 e 03/14 está acobertado pela decadência, já que a contagem do prazo quinquenal, na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, tem como termo final o mês de abril de 2019, sendo certo que o início da fiscalização que culminou no AIFN se deu somente em setembro de 2019, quando já extinto do direito de o Fisco lançar qualquer crédito decorrente dos períodos de apuração 01/14 e 03/14, de modo que se torna imperioso reconhecer, ainda, que a exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional jamais poderia ter, por fundamento, suposta irregularidade ocorrida em período já acobertado pela decadência.

III – DA NULIDADE DO AIFN – EXTRAPOLAÇÃO DO PERÍODO DE FISCALIZAÇÃO DEFINIDO NO TDPF-F

A Recorrente demonstra em sua impugnação que o Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, ou melhor, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF-F nº 08.1.23.00-2019-01093-8 autorizou o agente fiscal a promover fiscalização sobre os exercícios de 2014 a 2017.

Todavia, pela simples leitura do Relatório Fiscal que apurou os fatos que amparariam e fundamentariam as equivocadas conclusões do i. Auditor Fiscal em relação à supostas irregularidades praticadas pela Recorrente ocorreram efetivamente em 2018 e 2019.

Veja que até 2017 todas as declarações estavam corretas e recolhidos os devidos tributos. As retificações e compensações consideradas ilegais pela fiscalização – e praticadas pelo grupo de fraudadores de que também a Recorrente foi vítima, foram realizadas somente a partir de 2018, como aliás confirmado na r. decisão ora analisada, em fls. 2335 dos autos, senão vejamos:

(...)

Percebe-se que há uma nítida confusão da fiscalização quanto ao momento em que realizada a alegada fraude. Isso porque, até o ano de 2017, todos os tributos devidos em relação ao Simples Nacional foram declarados e pagos tempestivamente pela Recorrente. Somente quando realizadas as retificações das PGDAS-D, nas datas referidas pela própria julgadora como acima transcrito, é que se pode falar em valores de crédito apurados indevidamente e da compensação fraudulenta de tais créditos.

Portanto, não há como se sustentar que a alegada fraude tenha ocorrido nos períodos de 2014 a 2017 como sustentado na autuação. Ora, neste período, como afirmado, os tributos devidos estavam declarados e pagos, inclusive acobertados pela extinção do crédito tributário pelo pagamento, nos termos do artigo 156, I, do CTN.

Assim, emana evidente que a fiscalização extrapolou os limites do Mandado expedido, já que se fundamenta em fatos ocorridos em períodos fora do lapso temporal definido no TDPF-F autorizativo da fiscalização, atuando, assim, em inobservância ao princípio da estrita legalidade, razão suficiente para declaração de nulidade da autuação levada a cabo.

Insta destacar que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) constitui instrumento de oferta de segurança e transparência à relação Fisco/Contribuinte, assegurando ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal nos limites nele traçados, o que se impõe por força do princípio da estrita legalidade que rege os atos da administração pública.

A atuação fiscal amparada nos estritos limites do TDPF encontra imposição no artigo 2º do Decreto 3724/2001, segundo o qual “Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil” (grifos e destaques nossos).

Veja que a norma em comento não prescreve mera faculdade, mas sim impõe dever: os procedimentos fiscais só TERÃO início mediante respectivo TDPF!

E prossegue a regulação do tema estabelecendo, no § 1º do artigo 5º, da IN RFB 6478/2017, que o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal de fiscalização, caso dos autos, “conterá a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos e os do período de execução do procedimento fiscal” (destaque nosso), sendo certo que, de acordo com o § 2º da mesma regulamentação, “O tributo e o período de apuração do fato punível inicialmente indicados nos termos do § 1º poderão ser, respectivamente, diversificado e ampliado, DEVENDO a alteração ser registrada no TDPF-F ou TDPF-E e consignada no primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal” (grifos e destaques nossos).

No caso sob análise, verifica-se que o TDPF-F autorizou a autoridade fiscal a fiscalizar tão somente os exercícios de 2014 a 2017, senão vejamos os termos da ordem de fiscalização exarada:

(...)

Perceba-se que, lançando mão da faculdade contida no § 2º do artigo 5º, da IN RFB 6478/2017, a autoridade competente procedeu à ‘diversificação’ do tributo objeto da TDPF-F, a incluir, no caso, apuração de IRPJ, porém NÃO procedeu à qualquer ‘ampliação’ do período de apuração do fato punível, de modo que os limites da fiscalização procedida no caso em apreço foi, de fato, violada pelo Sr. Auditor fiscal.

Isso porque todos os fatos que amparam e fundamentam as equivocadas conclusões do i. Auditor Fiscal em relação à supostas irregularidades praticadas pela Impugnante tiveram lugar em 2018 e 2019.

Veja que até 2017 todas as declarações estavam corretas e recolhidos os devidos tributos. As retificações e compensações consideradas ilegais pela fiscalização – e praticadas pelo grupo de fraudadores de que também a Recorrente foi vítima, foram realizadas em 2018.

Desse modo, ecoa evidente que a fiscalização extrapolou os limites do mandado expedido, já que se fundamenta em fatos ocorridos em períodos fora do lapso temporal definido no TDPF-F autorizativo da fiscalização, atuando, assim, em inobservância ao princípio da estrita legalidade, razão suficiente para declaração, por esse i. Conselho de Recursos, de nulidade da autuação levada a cabo e, pois, da exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional.

IV – DOS EQUÍVOCOS EXISTENTES NO AIFN

Além das questões acima apontadas, que levam à nulidade da exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional e, por conseguinte, são capazes de tornar insubsistente a presente autuação, já que consubstanciada justamente na malfadada exclusão, cabe verificar que a Recorrente ainda apontou outras irregularidades capazes de alterar substancialmente os limites do lançamento de ofício perpetrado por meio dos autos ora em análise.

Ocorre que, embora a autoridade julgadora tenha descrito, pormenorizadamente, todos os argumentos trazidos pela Recorrente quando do relatório da decisão recorrida, acabou por não apreciar algumas das questões levantadas, ou, quando muito, tendo apenas se referido a estas de forma an passant, sem se atentar ao correto fundamento apresentado.

Tais questões não se referem aos fatos em si, mas à interpretação e correspondente subsunção do fato à norma feita pelo agente fiscal de rendas, no que se refere ao período em que se considera ocorrida a alegada fraude, a suposta reincidência necessária para que se configurasse o motivo de exclusão da Recorrente do SIMPLES Nacional, nos termos do inciso II, do § 9º, do art. 29 da LC 123/06, que, ao nosso entendimento, não foi a correta.

Também deixou de analisar, suficientemente a alegação da Recorrente de que não houve a demonstração da presença do dolo na conduta da contribuinte, necessária para se aumentar o prazo de proibição de adesão do SIMPLES NACIONAL, de 3 para 10 anos, bem como para se impor à Recorrente a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do tributo.

impugnação, devolvendo as matérias para a apreciação deste colendo órgão colegiado de julgamento, vejamos:

IV.1 – Da data em que considerada a ocorrência da fraude

Conforme demonstrado em sede de impugnação, o ilustre auditor responsável pelo presente AIFN considerou como data de ocorrência da alegada fraude os períodos de 01/14 e 03/14, sobre os quais se operou as primeiras retificações de PGDAS consideradas irregulares por terem reduzido, injustificadamente, a base de cálculo e o valor do tributo a recolher.

Ocorre que a Recorrente, conforme o próprio relatório da autuação consigna, havia declarado corretamente o faturamento relativo a estes períodos de apuração, bem como pagou integralmente o valor devido nas datas aprazadas.

Assim, uma vez realizada a declaração correta e o respectivo pagamento, operou-se a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Veja-se que a declaração retificadora posterior ao pagamento do tributo devido não tem o condão de restituir o valor efetivamente pago, mas tão somente apurar um suposto crédito a favor do sujeito passivo, o qual somente é passível de uma compensação futura. Note-se, desde já, que o valor apurado e pago nos períodos posteriormente retificados não se modifica com a retificação da respectiva PGDAS.

Não há, portanto, como se considerar ocorrida e aperfeiçoada a alegada fraude nos períodos de apuração apontados pela fiscalização, já que falta, para tanto, dois requisitos para a configuração da fraude, quais sejam: a redução efetiva do pagamento, a qual somente ocorre com a utilização do crédito indevidamente gerado (a partir de setembro de 2017); e o cometimento do ato de fraudar, que conforme verificado pela própria fiscalização e consignado no relatório da autuação, se deu somente a partir de outubro de 2018, quando realizada a retificação das PGDAS.

Portanto, o alegado prejuízo para o erário não ocorreu em 2014, como supõe equivocadamente o ilustro auditor fiscal, mas somente quando efetivada a retificação de declaração, com a consequente redução do tributo a pagar, ou mesmo quando utilizado o crédito “criado” através das retificações para compensar com os tributos apurados períodos que se sucederam a partir de setembro de 2017, quando efetivamente ocorreu uma redução no valor do tributo a pagar.

Ora, se não houvesse a utilização do crédito tributário gerado a partir das retificações de PGDAS para compensação em períodos futuros, não haveria qualquer lesão ao erário em relação aos períodos que se encontravam apurados e pagos integralmente (PA 01/14 a 08/17).

Ressalte-se que nem mesmo o argumento do agente fiscal, no sentido de que a redução da base de cálculo gerada pelas PGDAS retificadores alteraria a alíquota aplicável sobre o faturamento da Recorrente se aplica aos períodos em que o tributo foi devidamente apurado e pago, já que estes períodos (de 01/14 a 08/17)

foram apurados com base no faturamento real percebido pela Recorrente, levando, pois, à incidência da correta alíquota.

Novamente, eventual efeito de redução de alíquota em virtude das retificações de PGDAS somente teriam efeito após a retificação e para períodos futuros, não se alterando o que foi pago com base no faturamento real e alíquota correta.

Sendo assim, por todos os ângulos que se possa analisar o caso em comento, não há como se sustentar que a suposta fraude teria se concretizado já nos períodos de 01/14 e 03/14, como consignado pelo ilustre auditor fiscal.

O equívoco quanto a data de concretização da alegada fraude, portanto, macula de nulidade do presente auto de infração, sendo motivo suficiente para seu cancelamento, ou, no mínimo, leva a insubsistência da autuação, já que não cabe a este d. DRJ a adequação da autuação lavrada.

VI-2 – Da ausência de reincidência de fraude apontada como fundamento para exclusão do SIMPLES NACIONAL

Além dos equívocos perpetrados pelo Agente Fiscal acerca do momento em que considerada a irregularidade, bem como em relação a aplicação correta do prazo decadencial, o que entendemos suficiente para o reconhecimento da nulidade do presente auto de infração, cabe observarmos, apenas pelo princípio da eventualidade e por amor aos debates, que, no caso em análise, as irregularidades apontadas como fundamento para exclusão do SIMPLES NACIONAL não podem ser consideradas como práticas reiteradas para fins de enquadramento no artigo 29, inciso V, da Lei Complementar 123/2006.

Veja-se que o inciso V, do artigo 29, da Lei do Simples Nacional prevê a exclusão do sistema quando, in verbis:

(...)

Pela simples leitura do dispositivo legal supracitado, constata-se que ser constatada a “prática reiterada”, ou seja, deve haver reiteração do ato caracterizado como irregular, ou, em outras palavras, deve ocorrer mais de uma ação comissiva ou omissiva do sujeito passivo que caracterize infração à lei.

Isto porque, o que se visa coibir é a reincidência de atitude deliberada (ação ou omissão) do sujeito passivo no sentido de fraudar a legislação de regência do Simples Nacional.

Porém, no caso em apreço, tomando os períodos considerados irregulares pela fiscalização, temos que o ato que motivou a suposta irregularidade se deu de uma só vez, no dia 03/10/2018. Ou seja, os dois períodos (01/14 e 03/14) foram retificados em um único ato, praticado no mesmo dia, não havendo, portanto, reiteração da prática infracional atribuída ao sujeito passivo.

Não se pode confundir, como feito pelo agente fiscal, a consequência da prática infracional, que atingiu mais de um período de apuração, com a prática em si, ou seja, como o ato praticado de forma irregular.

Portanto, ao considerar, para efeito de fundamentação da exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, apenas os períodos 01/14 e 03/14, sem observar que estes períodos foram retificados através de um só ato, não há como se sustentar a ocorrência da hipótese normativa veiculado pelo artigo 29, inciso V, da Lei Complementar 123/06.

Chama a atenção, ainda, na fundamentação do ilustre agente fiscal, utilizada para embasar a exclusão do Simples Nacional, o fato de este considerar a ocorrência de duas situações diversas, sem se atentar que as duas se completam para que se possa considerar qualquer prejuízo ao erário e, portanto, a ocorrência de fraude. Vejamos, in verbis:

(...)

Ora, como já referido anteriormente, tomada apenas a primeira conduta constatada pela fiscalização (retificação de PGDAS), não há prejuízo algum a erário, já que os valores de tributo corretamente apurados estavam devidamente recolhidos. Por sua vez, para se utilizar de crédito a compensar, como ocorrido após setembro de 2017, necessário seria a geração do crédito obtido com as retificações anteriormente realizadas.

Portanto, somente se caracteriza a ocorrência da alegada fraude quando se considera finalizado o ato praticado com o objetivo de redução do tributo a recolher, ou seja, somente quando utilizado o crédito “criado” pelas retificações realizadas é que se tem uma prática infracional que embasaria a exclusão do sujeito passivo do regime diferenciado do SIMPLES NACIONAL.

Conclui-se, assim, que não há como se embasar a exclusão do sujeito passivo do regime diferenciado do SIMPLES NACIONAL, considerando-se como prática reiterada de irregularidade, apenas os dois períodos de apuração apontados pela fiscalização, já que, além de ato (ação do sujeito passivo) ter sido praticado somente em 03/10/2014, foi realizado de uma só vez, em um único ato de retificação de PGDAS, não havendo, pois, reiteração de conduta suficiente para caracterizar a hipótese do artigo 29, V, do Lei Complementar 123/06. Além disso, somente se pode considerar ocorrida eventual fraude ao erário, quando considerada a compensação do crédito gerado pelas retificações de PGDAS, nos períodos iniciados a partir de setembro de 2017, e não nos períodos considerados (PA 01/14 e 03/14).

Sendo assim, de rigor o reconhecimento da nulidade do auto de infração gerado a partir da indevida exclusão do sujeito passivo do SIMPLES NACIONAL, ou o reconhecimento da insubsistência do auto de infração ora impugnado, frete ao fato de que não se pode considerar, para efeito de exclusão do regime diferenciado, apenas a retificação de PGDAS realizada nos PA's 01/14 e 03/14, já que tais retificações não geram efeitos práticos de redução tributária por si só, concluindo-se a suposta fraude somente a partir de setembro de 2017, quando utilizado o suposto crédito “criado” pelas retificações.

VI.3 – Da ausência de fundamento para aplicação do período de 10 anos de vedação à opção pelo SIMPLES NACIONAL

O ato de exclusão do regime diferenciado do SIMPLES NACIONAL acabou por determinar o impedimento de opção da Recorrente ao sistema simplificado pelo prazo de 10 (dez) anos, compreendidos de 2014 a 2014.

Tal restrição foi imposta supostamente baseada na aplicação do artigo 29, § 1º e 2º, da Lei Complementar 123/06, que possui o seguinte teor:

(...)

Seguindo, mais uma vez, a linha de raciocínio exposta no tópico anterior, para que se possa aplicar a exclusão do regime diferenciado pelo prazo estendido de 10 (dez) anos, como feito no auto de infração ora impugnado, necessário se faz a presença da finalidade de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo por meio da utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro.

Ora, como já demonstrado, para que se possa considerar a prática de fraude tendente a suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, haveria que se considerar o momento de utilização do crédito gerado pelas retificações de PGDAS, o que somente ocorreu a partir de setembro de 2017.

Sendo assim, a mera retificação de PGDAS relativa a período já anteriormente declarado corretamente e pago não tem o condão de, por si só, gerar qualquer prejuízo ao erário, não havendo como se enquadrar, portanto, os PA's 01/14 e 03/14 como fraude reiterada e com emprego de ardil, capaz de configurar a hipótese do §2º, do artigo 29, do Lei Complementar 123/06, sendo, pois, insubsistente o auto de infração neste aspecto.

VI.4 – Da ausência de dolo da Recorrente para aplicação da multa qualificada

Na improvável hipótese de não serem acatadas as matérias defensivas expostas até o momento, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, cabe analisar a irregularidade na aplicação da multa qualificada por ausência de efetiva demonstração de dolo por parte do sujeito passivo.

Ressalte-se desde já que a hipótese aqui tratada exige a demonstração cabal da presença de dolo específico da Recorrente, não cabendo, na espécie, a aplicada do artigo 136 do CTN que afasta a necessidade de culpa ou dolo para aplicação de sanções tributárias.

Tendo em vista a existência de contratos assinados e pagamentos efetivados em favor de terceiros que, a princípio, se comprometeram a realizar um trabalho lícito, não há como se presumir, simplesmente, como feito pelo i. Auditor Fiscal a presença de dolo por parte da Recorrente, configurado em suposto conluio de vontades.

Ora, a alegação de dolo da Recorrente facilmente cai por terra quando se verifica que a própria fiscalização fazendária evidencia que não só o Fisco, como a própria Recorrente foram vítimas de fraude perpetrada por terceiros.

Tanto é assim que às fls. 60, o i. Auditor Fiscal sustenta, in verbis, que “A maior beneficiada do esquema fraudulento foi a Sociedade de Advogados BARBOSA DE MELLO, CARDOSO & MARQUES, a empresa KM ASSESSORIA EMPRESARIAL, e a empresa SUPPORT SP CONSULTORIA ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI-ME, CNPJ 27.125.662/0001-44, que participaram ativamente dos procedimentos fraudulentos adotados para evitar o pagamento de tributos por parte da fiscalizada, com explícito interesse financeiro, visto que, para tanto, receberam entre 70% e 60% do valor dos débitos que informavam extintos”.

E, de fato, como dito acima, a sociedade de advogados e empresas retro referidas ofertaram seus serviços à Recorrente que, crendo na lisura das mesmas, firmou contratos, outorgou procurações e realizou pagamentos com o fim de obter planejamento tributário lícito. Jamais a Recorrente imaginou que estava sendo vítima de fraudadores que se aproveitaram da boa-fé e fidedignidade da Recorrente, como alertado pela fiscalização fazendária, “com explícito interesse financeiro”.

Aliás, tão logo tomou ciência de que estava sendo vítima de golpe, a Recorrente buscou amparo jurídico especializado o que, a propósito, contraria a alegação do i. Auditor Fiscal de que supostamente “mesmo após as orientações e esclarecimentos prestados pelos Auditores Fiscais responsáveis pelas lavraturas dos Termos acima mencionados, o contribuinte continuou utilizando-se do artifício fraudulento de retificações e compensações indevidas dos tributos do Simples Nacional” (fls. 48).

Veja que a fiscalização informou à Recorrente que a empresa KM Assessoria e Matheus Andrade perpetravam fraudes, tendo esse último sido preso, nada dizendo acerca da credibilidade da sociedade de advogados Barbosa de Mello, Cardoso & Marques, tendo a Recorrente rompido com a KM Assessoria e Matheus Andrade, e solicitado à sociedade de advogados que buscasse sanar eventuais irregularidades fiscais, sem saber que também estava sendo enganada pelos advogados!

Ademais, o conjunto probatório levantado pela própria fiscalização corrobora a assertiva da Recorrente de que não atuou com dolo: ora, os fraudadores fizeram, conforme apurado pelo i. Auditor Fiscal, “retificações indevidas de PGDAS-D, e efetuou compensações ilegais de tributos” (fls. 37), o que evidencia que, a princípio, houve a correta declaração e competente pagamento do tributo devido, pois, caso contrário, não se poderia falar nem de retificação de declaração, nem de compensação de valores. Assim, é evidente que os fraudadores, mostrando expertise na área e alegando erros nas declarações da Recorrente, ofertou-lhes serviços contábeis e fiscais para apuração de créditos a compensar, para o que, reitere-se mais uma vez, a Recorrente firmou contratos, outorgou procurações e

realizou pagamentos, tudo dentro da maior normalidade possível, afastando qualquer indício de que estaria atuando em conluio com tais criminosos.

Reforce-se que, desde o início, a Recorrente sempre colaborou com a fiscalização, apresentando todos os documentos, contratos, procurações, comprovantes pagamentos solicitados pela autoridade fazendária, atuando com boa-fé para a apuração dos fatos já que, desde o início, acreditou ter atuado dentro dos marcos de legalidade.

Se houvesse realmente um conluio de vontade entre a Recorrente e os fraudadores, não se justificaria a existência de contratos firmados. Ora, quem pratica uma fraude, sabendo da ilicitude do ato, e produz, ao mesmo tempo, provas de vínculos jurídicos como o são os contratos? É óbvio que se a Recorrente soubesse da fraude, não assinaria qualquer contrato envolvendo seu nome com a de fraudadores, o qual, aliás, seria dispensável em situação de conluio.

Salta aos olhos a ausência de má-fé da Recorrente, quando esta apresenta cópias de decisões emitidas pela Receita Federal, favoráveis aos contribuintes, referidas pelo i. auditor fiscal como falsificadas.

Ora, ao contrário do que entendeu a fiscalização, estas decisões são provas de que a Recorrente foi realmente ludibriada, já que estas decisões foram entregues pelos fraudadores, justamente com a finalidade de levar a Recorrente a erro quanto a licitude dos procedimentos a serem adotados, já que, até então, não havia como, uma pessoa leiga como o representante da Recorrente, ter ciência de que aquelas decisões favoráveis apresentadas eram falsificadas. Ademais, se soubesse da presença de indícios de falsificação jamais teria, por conta própria e sem qualquer solicitação do fisco, entregue tais documentos na primeira oportunidade em que indagado sobre os fatos ocorridos.

Ainda que assim não fosse, cabe verificar que esta colenda Corte Julgadora já decidiu, inclusive editando súmula, no sentido de que a fiscalização deve demonstrar a efetiva existência de dolo por parte do contribuinte para se aplicar a multa qualificada, senão vejamos:

(...)

No mesmo sentido já se decidiu que “não se justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, se não restar devidamente comprovado o evidente intuito de fraude. Não basta ao fisco entender presentes ‘fortes evidências de intuito de fraude’”. (Proc. Nº 11065.000197/2003-08, CARF, Rel. Luiz Martins Valero, 16/06/2004).

Portanto, diante a ausência de demonstração efetiva de que a conduta praticada pela Recorrente era consciente e dirigida para o intuito de fraudar o fisco, não há como prevalecer a qualificação da multa de ofício.

IV – DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, requer-se seja o presente recurso apreciado e julgado, dando-se TOTAL PROVIMENTO no sentido de que seja declarada a nulidade do AIFN, tendo em vista que a fiscalização extrapolou os limites impostos pelo próprio Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, baseando-se em fatos alhures aos anos de 2014 a 2017, em patente violação ao princípio da estrita legalidade.

Uma vez não reconhecida a nulidade acima apontada, o que se considera apenas por amor aos debates, requer-se seja julgado insubsistente o presente AIFN, tendo em vista as irregularidades praticadas pela ilustres fiscalização, seja em relação ao período em que se considerou ocorrida a alegada fraude, seja em virtude da evidente decadência que atinge os PA's 01/14 e 03/14, por força da aplicação do artigo 150§ 4º, do CTN.

Ainda com relação à insubsistência do auto de infração, requer seja reconhecida da nulidade do auto de infração gerado a partir da indevida exclusão do sujeito passivo do SIMPLES NACIONAL, ou o reconhecimento da insubsistência do auto de infração ora impugnado, frete ao fato de que não se pode considerar, para efeito de exclusão do regime diferenciado, apenas a retificação de PGDAS realizada nos PA's 01/14 e 03/14, já que tais retificações não geram efeitos práticos de redução tributária por si só, concluindo-se a suposta fraude somente a partir de setembro de 2017, quando utilizado o suposto crédito “criado” pelas retificações. Além disso, a mera retificação de PGDAS relativa a período já anteriormente declarado corretamente e pago não tem o condão de, por si só, gerar qualquer prejuízo ao erário, não havendo como se enquadrar, portanto, os PA's 01/14 e 03/14 como fraude reiterada e com emprego de ardil, capaz de configurar a hipótese do §2º, do artigo 29, do Lei Complementar 123/06, sendo, pois, insubsistente o auto de infração neste aspecto.

Na improvável hipótese de não serem acatadas as teses supracitadas, requer seja afastada a aplicação de multa qualificada a Recorrente, já que não restou demonstrada a sua atuação com dolo, que no caso deveria ser cabalmente comprovado pela fiscalização.

(...)”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da Decadência em Relação aos Períodos de 01 e 03/2014

Alegou a Contribuinte que “em relação aos períodos de apuração 01/14 e 03/14 houve inicialmente a declaração correta e o integral pagamento do tributo devido”.

Frisou que “mesmo que se insista em considerar que a irregularidade se deu em relação aos períodos de 01/14 e 03/14, como feito pelo ilustre auditor fiscal, deve se verificar a nítida ocorrência de decadência em relação a referidos períodos de apuração”.

Aduziu que “não houve falta de declaração e tão pouco falta de pagamento para que se pudesse aplicar a contagem de prazo decadencial na forma do artigo 173, inciso I, do CTN, como feito na autuação: ora, havendo declaração realizada pelo contribuinte, ainda que em valor menor – considerando a redução realizada pelas retificações, bem como pagamento do valor declarado (ainda que considerado a menor, embora tenha sido integral), surge para o fisco o poder-dever de apurar a eventual diferença de tributo devido no prazo determinado pelo artigo 150, § 4º do CTN”.

Pleiteou que seja reconhecida a decadência, em relação ao lançamento realizado relativo aos Períodos de Apuração de 01/14 e 03/14.

Pois bem.

Insta esclarecer que a autuação de Simples Nacional referente ao Período de Apuração de 01/14 e 03/14 é matéria de outro processo da Contribuinte, qual seja, o PAF nº. 10840.727066/2019-21, assim, não se trata de objeto dos presentes autos.

Ademais, cabe destacar que a matéria é estranha aos autos e que a autoridade de primeira instância foi cirúrgica ao constar na decisão, cujo teor segue abaixo:

“1 Auto de infração. Simples Nacional. Períodos de 01 a 03/2014.

18. O contribuinte também foi alvo de autuação no regime do Simples Nacional, em relação aos períodos de apuração de 01 e 03/2014, objeto do processo nº 10840.727066/2019-21; apesar de ter apresentado impugnação, efetuou, em 05/12/2019, o pagamento da exigência constituída, encerrando o litígio; anexou-se às págs. 2.324/2.325, o comprovante do pagamento efetuado.

19. Portanto, o item da impugnação que pugna pela decadência daquele lançamento, além de não se tratar de objeto do presente, resultou sem finalidade”.

Ante o exposto, rejeito o pleito de decadência do lançamento.

Da Nulidade do AIFN- Extrapolação do Prazo legal de Fiscalização

Asseverou a Contribuinte que a “fiscalização extrapolou os limites do Mandado expedido, já que se fundamenta em fatos ocorridos em períodos fora do lapso temporal definido no TDPF-F autorizativo da fiscalização, atuando, assim, em inobservância ao princípio da estrita legalidade, razão suficiente para declaração de nulidade da autuação levada a cabo”.

Pugnou assim, pela nulidade do AIFN.

Não assiste razão a Contribuinte.

Deve-se destacar, que o MPF/TDPF é regra de organização e controle da atividade fiscal e sua eventual não emissão, não invalida o lançamento fiscal regularmente constituído pela autoridade fiscal, conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Neste sentido, a jurisprudência deste Conselho consolidou-se no enunciado da Súmula CARF nº 171:

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Isto Posto, rejeito a preliminar suscitada de nulidade pela Contribuinte.

Da Data da Ocorrência da Fraude

Apontou a Contribuinte que o prejuízo ao erário não ocorreu em 2014, como supõe equivocadamente a fiscalização, mas somente quando efetivada a retificação de declaração, com a consequente redução do tributo a pagar, ou mesmo quando utilizado o crédito “criado” através das retificações para compensar com os tributos apurados períodos que se sucederam a partir de setembro de 2017, quando efetivamente ocorreu uma redução no valor do tributo a pagar.

Pleiteou assim, a insubsistência da autuação.

Cabe esclarecer, que os períodos de apuração objeto da fraude foram corretamente identificados no lançamento, não havendo que se falar em insubsistência da autuação.

Da Ausência de Reincidência de Fraude apontada para Exclusão do Simples Nacional e da Ausência de Vedação de fundamento para aplicação do período de 10 anos de vedação à opção do Simples Nacional

Aduziu a Contribuinte que “as irregularidades apontadas como fundamento para exclusão do SIMPLES NACIONAL não podem ser consideradas como práticas reiteradas para fins de enquadramento no artigo 29, inciso V, da Lei Complementar 123/2006”.

Alegou que “o ato de exclusão do regime diferenciado do SIMPLES NACIONAL acabou por determinar o impedimento de opção da Recorrente ao sistema simplificado pelo prazo de 10 (dez) anos, compreendidos de 2014 a 2014”.

Não assiste razão a Recorrente.

Os autos que tratam da exclusão do Simples Nacional da empresa Fraga & Fraga é o PAF 13855.723407/2019-18, deve-se ainda destacar que a Contribuinte foi intimada para impugnar a Exclusão do Simples Nacional no dia 03/dezembro/2019, contudo, somente apresentou a sua defesa no dia 13/janeiro/2010 no PAF nº. 13855.723481.2019-34, ou seja, fora do prazo legal de 30 dias, estabelecido no art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Desta feita, a exclusão da empresa do Simples Nacional tornou-se definitiva, assim, qualquer defesa contra a exclusão do Simples tornou-se ineficaz, razão pela qual, não merecem prosperar as alegações ventiladas pela Contribuinte.

Da Multa Qualificada

Asseverou a Contribuinte que a multa qualificada é ilegal, em decorrência da ausência da efetiva demonstração de dolo pela empresa.

Ponderou que “tendo em vista a existência de contratos assinados e pagamentos efetivados em favor de terceiros que, a princípio, se comprometeram a realizar um trabalho lícito, não há como se presumir, simplesmente, como feito pelo i. Auditor Fiscal a presença de dolo por parte da Recorrente, configurado em suposto conluio de vontades”.

Ressaltou que “jamais a Recorrente imaginou que estava sendo vítima de fraudadores que se aproveitaram da boa-fé e fidúcia da Recorrente, como alertado pela fiscalização fazendária, *“com explícito interesse financeiro”*.”

Pontuou que “se houvesse realmente um conluio de vontade entre a Recorrente e os fraudadores, não se justificaria a existência de contratos firmados”.

Pois bem.

Inconformada com o teor do acórdão recorrido, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repetindo a fundamentação apresentada na impugnação, cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador a quo, cujo teor adoto como minhas razões de decidir, pelos seus próprios fundamentos, utilizando da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 12 do art.114 do Regimento Interno do CARF, senão vejamos:

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se,

se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;"

Outrossim, transcrevo e adoto, como razão de decidir, o voto proferido no Acórdão de nº 109-000.238 proferido pela 1ª Turma da DRJ/09 em 10/08/2020, como razão de decidir:

"4.1 MULTA QUALIFICADA.

52. Alega o contribuinte que não houve reincidência na fraude, que não houve dolo de sua parte, porém boa-fé, dado que colaborou com a fiscalização e que foi também vítima de fraude, descabendo a qualificação da multa de ofício.

53. Cabe citar o Relatório fiscal:

Além das retificações ilegais de PGDAS-D, a empresa efetuou nos sistemas do SIMPLES NACIONAL várias compensações fraudulentas, grande parte valendo-se de créditos "criados" em decorrência das retificações ilegais de PGDAS-D, conforme procedimentos descritos a seguir.

Os tributos referentes às competências 01/2014 a 05/2017 foram pagos pela empresa FRAGA & FRAGA utilizando os documentos de arrecadação — DAS gerados pelo sistema com base nas informações de RECEITA BRUTA AUFERIDA declaradas nos PGDAS-D originais (valores apurados à época própria). As declarações retificadoras apresentadas reduziam o valor da RECEITA BRUTA AUFERIDA nessas competências, reduzindo, conseqüentemente, o valor dos tributos devidos ao SIMPLES NACIONAL, uma vez que o cálculo do tributo é feito com base no novo valor de RECEITA BRUTA informado na declaração retificadora.

Assim, com a transmissão do PGDAS-D retificador, a auditada "criava", no sistema do SIMPLES NACIONAL, sem qualquer embasamento, um valor de pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, que ficava disponível para ser restituído ou ser utilizado pela empresa para compensar seus tributos devidos.

A partir da "criação" fraudulenta do crédito, a empresa, utilizando-se do aplicativo "Compensação a Pedido" disponível no portal do Simples Nacional, passou a transmitir várias declarações de compensação usando esses valores "disponíveis" de pagamentos para quitar seus débitos de competências posteriores.

Em alguns casos, a empresa transmitiu declarações de compensação utilizando créditos de pagamentos que deveriam estar vinculados a competências anteriores, nas quais os tributos tinham sido pagos integralmente, no exato valor apurado no PGDAS-D, sem qualquer sobra (não foi apresentado, nesse caso, PGDAS-D retificador reduzindo a Receita Bruta Auferida, somente ocorreu a utilização fraudulenta do pagamento na compensação).

Mais de duzentas declarações de compensação foram transmitidas pela empresa entre setembro de 2017 e setembro de 2019 utilizando o crédito "criado" com as retificações de PGDAS-D e com outros pagamentos que deveriam estar alocados a competências próprias.

(...)

Ao apresentar PAGDAS-D retificador com redução de tributos devidos e efetuar compensações que utilizaram "pagamentos indevidos de tributos", que na verdade foram criados pela empresa por meio das operações fraudulentas nos sistemas do SIMPLES NACIONAL, o contribuinte tornava-se, indevidamente, apto a obter a Certidão Negativa de Débitos (CND), por não haver valores declarados em aberto nos sistemas.

Entretanto, esta não é a realidade fiscal do contribuinte, pois os valores declarados não refletem o quantum de tributos efetivamente devidos pela empresa.

Esta situação somente é revertida quando a Administração Tributária em procedimento de auditoria fiscal, identifica a infração e efetua de ofício o lançamento do crédito tributário.

54. E ainda com relação créditos de títulos da dívida pública, que também utilizou em compensações de débitos, págs. 162/163:

O único contrato apresentado pela auditada em atendimento à intimação foi o firmado pela empresa FRAGA & FRAGA, no ato representada pela MARIA DIRCE FRAGA GARCIA e CARINA FRAGA GARCIA, com a empresa SUPPORT SP CONSULTORIA ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI-ME, CNPJ 27.125.662/0001-44. representada no ato por DANIEL ROBSON SOUZA, CPF 006.125.086-41, que teve por objeto a cessão onerosa de títulos da dívida pública, de natureza imobiliária:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO DO CONTRATO

O presente instrumento tem como objeto a cessão onerosa para a CESSIONÁRIA/CONTRATANTE dos créditos alocados junto ao Ministério da Fazenda, que são de titularidade da CEDENTE/CONTRATADA, na conta denominada Operações Especiais, Unidade Orçamentária 71.101, Número Obrigação SIAFI 001418, Operação Especial 0409, IDOC 2754 todos de natureza imobiliária, devidamente contabilizados no imobilizado da CEDENTE.

(...)

A cláusula primeira do referido contrato informa que o suposto crédito adquirido, para ser utilizado no pagamento de tributos federais da contratante, conforme Portaria SRF nº 913/2002 (Parágrafo Primeiro), seria decorrente de título público.

Ocorre que o próprio Tesouro Nacional já deixou clara a impossibilidade de utilização desse procedimento, conforme pode ser visto pela singela leitura do Ofício SEI nº 1/2017/CODIV/SUDIP/STN-MR que se encontra no link

http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-progrnias/operacao-deflagrada/acao-coordenada/arqiivos-e-imagens/oficio-sei-n-1-2017-codiv-sudip-stn-mf_fraudes-titulos-publicos.pdf e do qual transcreve-se o seguinte excerto:

(...)

A análise dos documentos mencionados nos permite concluir que empresa SCPPOINT SP CONSULTORIA ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE ATIVOS EIRELI-ME, CNPJ 27.125.662/0001-44, no exercício do mandato lhe foi outorgado pela empresa FRAGA & FRAGA, por intermediação da KM ASSESSORIA, atuou, diretamente na execução dos procedimentos fraudulentos efetuados em favor da empresa FRAGA & FRAGA.

55. E sobre o contrato firmado com a Sociedade de Advogados Barbosa de Mello, Cardoso & Marques, pág. 175/178:

Outro contrato apresentado por LEANDRO, foi o firmado com Sociedade de Advogados BARBOSA DE MELLO, CARDOSO & MARQUES, no dia 14/06/2018, assinado pelo representante da sociedade de advogados. AUGUSTO BARBOSA DE MELLO SOUZA. CPF 118.265.008-20, e por LEANDRO FRAGA GARCIA, procurador da empresa FRAGA & FRAGA.

O contrato teve o objetivo de quitar tributos com créditos de terceiros:

PARAGRAFO SEGUNDO - A CONTRATANTE busca a quitação de débitos tributários vincendos e vencidos com créditos capazes de pagar suas obrigações tributárias na forma da cláusula segunda do presente CONTRATO.

Observa-se que a contratada limita-se a indicar de modo geral a existência de supostos créditos, sem, no entanto, especificar quais seriam esses créditos, sem comprovar a sua origem, a sua liquidez e certeza, e, principalmente, sem comprovar se esses supostos créditos estariam aptos a serem utilizados em quitação de débitos tributários.

Os honorários acordados foram no percentual de 70% sobre os valores efetivamente apurados e aproveitados:

(...)

A análise dos documentos referidos acima nos permite concluir que empresa FRAGA & FRAGA pagou pelos serviços ilícitos efetuados com o fim de reduzir o pagamento de tributos e que houve a participação direta da Sociedade de Advogados BARBOSA DE MELLO. CARDOSO & MARQUES e de seu sócio administrador AUGUSTO BARBOSA DE MELLO SOUZA. CPF 118.265.008-20, e de ANDERSON AMIN, CPF 070.833.108-40, nos procedimentos fraudulentos efetuados em favor da empresa FRAGA & FRAGA.

56. E concluiu, pág. 179:

Da conclusão da Análise das Declarações e Documentos obtidos na Diligência

O encadeamento dos fatos descritos e o teor das mensagens eletrônicas evidenciam que os corresponsáveis agiram em conluio para praticar a fraude contra a Fazenda Pública, de maneira que o tributo que deveria ser recolhido para os corresponsáveis era dividido entre os envolvidos no esquema fraudulento.

57. Dos fatos narrados, cujo detalhamento consta do relatório fiscal, é evidente a fraude (art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964), ao agir para modificar, no caso, reduzir, a base de cálculo dos tributos devidos no período autuado, e em conluio (art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964) com as citadas empresas que contratou e pessoas a quem concedeu procurações e pagou pelos serviços, um percentual do valor que “economizou” em tributos, mediante os expedientes descritos.

58. Não resta dúvida sobre a pertinência da qualificação da multa, consoante determina o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com nova redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007:

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna. Este instituto está previsto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Desse modo, reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita o que enseja a aplicação da multa de ofício proporcional. Logo cabe razão em parte à Recorrente para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Dispositivo

Isto posto, voto em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas reduzindo a multa qualificada aplicada de 150% para 100%, dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator