



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.002288/2010-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.024 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 04 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado STUDIO M COMERCIO E CONFECCAO DE ROUPAS ERELI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. PROPORÇÃO E MONTA DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS APRESENTADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial que apresenta como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria questionada, diverso daquele que se revela nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes Moura, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 1.702 a 1.716) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1201-002.371 (fls. 1.667 a 1.692), da sessão de 16 de agosto de 2016, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, entendendo pelo afastamento da qualificação da multa de ofício aplicada e da responsabilidade dos responsáveis tributários. Confira-se:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

USO DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. SIGILO. LEGITIMIDADE.

A utilização de informações regularmente obtidas junto a administradoras de cartões de crédito e débito não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial. Precedente vinculante do STF.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL

Nos termos da lei, caracteriza-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada.

A simples apuração de omissão de receitas identificadas a partir do acesso às informações bancárias, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Aplicação das Súmulas CARF nºs 14 e 25.

SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

A mera qualificação de sócio, ainda que com amplos poderes de administração, não enseja a imputação de responsabilidade pessoal ou solidária, devendo o fisco motivar e comprovar a prática de ato com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou caracterizar confusão patrimonial, o que não restou demonstrado.

SIMPLES. EXCLUSÃO. EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.

A exclusão do Simples com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte infringiu hipóteses impeditivas para usufruir do regime simplificado, é admitida pela Lei.

INEXISTÊNCIA DE LIVRO CAIXA. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL DE VENDA. EXCESSO DE RECEITA. SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO.

A não apresentação do Livro Caixa e a apuração de receita que extrapola o limite legal são causas de exclusão do Simples, nos termos da lei.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, lançada contra a Contribuinte, excluída do SIMPLES, em razão da apuração de infração de *omissão receitas*, com base no art. 24 da Lei nº 9.249/95, no ano-calendário de 2007, acompanhada de multa de ofício qualificada e responsabilização dos sócios administradores.

Registre-se, desde já, que a celeuma que prevalece no presente feito é apenas em relação à qualificação da multa.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Contra a Recorrente acima identificada foi emitido Ato Declaratório Executivo ADE n. 37/2010 (fls. 38) para fins de exclusão do regime de tributação do SIMPLES NACIONAL, com fundamento no artigo 29, inciso VIII, da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e nos termos do artigo 29, §1º também da Lei Complementar nº 123/2006, com efeitos a partir de 01/07/2007.

De acordo com a Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional (fls. 4/6):

O CONTRIBUINTE deixou de apresentar os livros DIÁRIO ou CAIXA até a presente data, incorrendo na hipótese de exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL, prevista no art. 29, Inciso VIII, da Lei Complementar 123/2006 e regulamentada no art. 5, Inciso VIII, da RESOLUÇÃO CGSN 15/2007, cujo teor transcreve-se na sequência.

RESOLUÇÃO CGSN 15/2007

Art. 5º A exclusão de ofício da ME ou da EPP optante pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

VIII – houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

A exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL por falta de livro CAIXA surte efeitos a partir do próprio mês em que verificada a falta, ou seja, a partir de 01/07/2007 para o caso em tela, bem como se estende para os três anos calendários seguintes, conforme estabelecido no art. 6, Inciso VI da Resolução CGSN 15/2007, cujo teor transcreve-se na sequência.

Resolução CGSN 15/2007

Art. 6º A exclusão das ME e das EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

II - na hipótese da alínea 'a' do inciso II do caput do art. 3º, a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente ao do que tiver ocorrido o excesso;

VI – nas hipóteses previstas nos incisos II a X, XIII e XIV do art. 5º, a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo nova opção pelo regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes;

2) EXCLUSÃO DE OFÍCIO RECEITA BRUTA SUPERIOR AO LIMITE PARA OPÇÃO O CONTRIBUINTE apresentou a declaração "DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA DA PESSOA JURÍDICA SIMPLES

(...)

Observa-se que o CONTRIBUINTE auferiu em 2007, através de vendas com cartões de débito e crédito, receitas de R\$5.317.217,54, valor expressivamente superior ao limite para opção pelo SIMPLES NACIONAL, de valor R\$2.400.000,00, motivo pelo qual deveria ter comunicado obrigatoriamente sua exclusão do sistema para o ano calendário de 2008, por força do art. 3, Inciso II, alínea a, da Resolução CGSN 15/2007, e art. 12, inciso I, da Resolução CGSN 04/2007, cujos teores transcrevem-se na sequência.

3) CONCLUSÃO

Em suma, a presente representação propõe a exclusão de ofício do SIMPLES NACIONAL do CONTRIBUINTE no período de 01/07/2007 até 31/12/2010, observando-se o fato de que tal exclusão somente caberá para os períodos em que o mesmo tenha optado por tal sistema.

A contribuinte apresentou defesa tempestiva em face do ADE (fls. 48/57), alegando, em resumo:

a) cerceamento de defesa, uma vez que foi aplicada a penalidade mais severa sem que o contribuinte tivesse sequer sido ouvido ou à ele oportunizado o direito de se manifestar sobre o que lhe estava sendo imputado;

b) a ilicitude do meio pelo qual a principal prova do processo foi concebida a quebra de sigilo; e

c) a ilegalidade e inconstitucionalidade da exclusão do Simples Nacional de forma retroativa;

Em seguida a fiscalização lavrou Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos pelo método de arbitramento de lucros, referente ao período de julho a dezembro de 2007, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 79/91, do qual merecem destaques as seguintes passagens:

Em suma, restou plenamente justificada a emissão da "SOLICITAÇÃO DE EMISSÃO DE INFORMAÇÃO SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA" anexada às folhas 537 a 540, uma vez que o CONTRIBUINTE deixou de atender de forma plena às solicitações desta fiscalização, caracterizando assim a hipótese de indispensabilidade do exame das informações junto às administradoras, conforme previsão do Inciso VII do art. 3º do Decreto 3724/2001, combinado com o art. 33 da Lei 9.430/1996, bem como restou necessário o cotejamento entre os documentos fornecidos pelo CONTRIBUINTE e os dados arquivados nas administradoras, conforme previsão do art. 4º, §4º do Decreto 3.724/2001.

Diante do exposto, foi emitida a RMF 0812800.2010.000804, anexada às folhas 541 e 542, destinada à administradora HIPERCARD BANCO MÚLTIPLO, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 543 a 603.

A RMF 0812800.2010.000820, anexada às folhas 604 e 605, foi encaminhada à administradora REDECARD, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 606 a 656.

A RMF 0812800.2010.000812, anexada às folhas 657 e 658, foi encaminhada à administradora CIELO, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 659 a 755.

A RMF 0812800.2010.000794, anexada às folhas 756 e 757, foi encaminhada à administradora BANCO BANKPAR, a qual encaminhou os documentos anexados às folhas 758 a 838

(...)

Tendo em vista estabelecer a relação entre as receitas declaradas e as receitas apuradas por esta fiscalização nos extratos das administradoras de cartões, o CONTRIBUINTE foi reiteradamente intimado a apresentar demonstrativo de formação das receitas informadas na PJSI 2008/2007 e na DASN 2008/2007, bem como apresentar a documentação fiscal comprobatória, minimamente composta pelas notas e cupons fiscais emitidos.

No entanto, o CONTRIBUINTE limitou-se a apresentar o demonstrativo anexado às folhas 868 a 878, desacompanhado de documentação comprobatória da composição dos valores indicados nas colunas E, Fe G, de modo que não Comprovou qual parcela das receitas declaradas corresponde a vendas efetuadas com cartões de débito e crédito

[...]

5. AUTO DE INFRAÇÃO PERIODO

01/07/2007 a 31/12/2007 ARBITRAMENTO

O art. 32 da Lei Complementar 123/2006 estabelece que as empresas excluídas do SIMPLES NACIONAL sujeitam-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, de modo que esta fiscalização procederá ao lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, incidentes sobre a soma das receitas declaradas e das receitas omitidas.

A tributação será feita com base na sistemática do lucro arbitrado, uma vez que o CONTRIBUINTE, apesar de reiteradamente intimado, deixou de apresentar o livro CAIXA contendo o registro de toda a movimentação financeira e bancária de 2007, assim como também não apresentou as notas ou cupons fiscais relativos às suas vendas, incorrendo nas hipóteses de arbitramento previstas na alínea a do Inciso II e Inciso III do art. 530 do Decreto 3.000/99, cujo texto segue transcrito na sequência.

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

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

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tomem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária: ou
- b) determinar o lucro real;

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527.

A fiscalização exigiu, ainda, multa qualificada (de 150%) e lavrou Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome dos sócios administradores da Recorrente, Srs. José Carlos da Piedade Nunes, fls. 123 e Marluce Fernandes de Albuquerque Nunes, fl. 126, fundamentados nos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN.

A empresa e os solidários apresentaram defesa (fls. 133/142). Alegam, em síntese:

- (i) a indevida quebra de sigilo bancário e utilização de prova ilícita por parte do fisco;*
- (ii) a nulidade dos autos em face da não exclusão de valores de tributos já pagos;*
- (iii) a ilegalidade do arrolamento de bens; e*
- (iv) a não caracterização dos requisitos da solidariedade.*

Por meio de petição juntada em momento posterior como aditamento da defesa (fls. 1.238/1.241) a contribuinte questiona pontualmente a aplicação de multa qualificada de 150%.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente e a petição complementar considerada preclusa por meio de Acórdão da DRJ (fls. 1.275/1.316), cuja ementa restou assim redigida:

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. Consolidam-se administrativamente as matérias não expressamente impugnadas no prazo legal, quais sejam: motivos da exclusão do Simples (inexistência de Livro Caixa, excesso de receita), falta de emissão de documento fiscal de venda, omissão de receitas, redução indevida de tributos, forma de tributação adotada na autuação, penalidade aplicada.

PETIÇÃO INTEMPESTIVA. Não prospera a pretensão do contribuinte de, por meio de petição intempestivamente apresentada, veicular novas razões de impugnação, se ultrapassado o prazo para manifestação contra as infrações que lhe foram imputadas e não configuradas as hipóteses em que complementações são admitidas.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que foi o contribuinte regularmente cientificado do ato declaratório de exclusão e do auto de infração e seus anexos, lavrados com observância das formalidades legais de tal forma a lhe ser assegurado o direito de questionar a exclusão e as exigências nos termos das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE PROCEDIMENTAL. CARÁTER INQUISITÓRIO. Não se cogita de ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa e contraditório enquanto não instaurado o litígio, que, na espécie, inaugura-se com a manifestação de inconformidade e com a impugnação.

DESCONSIDERAÇÃO DE PAGAMENTOS. SANEAMENTO. A desconsideração de pagamentos efetuados na modalidade do Simples constitui irregularidade que em nada afeta a validade do lançamento, classificando-se dentre aquelas previstas no citado art. 60 do Decreto 70.235/72 e exigindo somente o seu saneamento, que se processa, em sede de julgamento, mediante declaração da parcial procedência do lançamento.

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações regularmente obtidas junto a administradoras de cartões de crédito e débito não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

REQUISICÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. ILEGALIDADE DAS PROVAS OBTIDAS. INOCORRÊNCIA.

Demonstrada a indispensabilidade de obtenção de informações junto a instituições financeiras ou entidades a elas equiparadas, o que ensejou a emissão de RMF Requisição de Movimentação Financeira pela autoridade administrativa competente, não se cogita de ilegalidade da prova obtida.

ARROLAMENTO DE BENS. Não se insere no âmbito de competência das Delegacias de Julgamento, apreciação do procedimento de arrolamento efetivado pela autoridade lançadora.

OPÇÃO. REVISÃO. EXCLUSÃO RETROATIVA.

POSSIBILIDADE. A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte infringiu hipóteses impeditivas para usufruir o benefício, é admitida pela Lei que institui a sistemática.

INEXISTÊNCIA DE LIVRO CAIXA. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL DE VENDA. EXCESSO DE RECEITA. SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO.

Constatadas hipóteses legais de exclusão do Simples Nacional, cuja ocorrência não foi afastada pela defesa, mantém-se a exclusão regularmente formalizada pela autoridade competente da unidade jurisdicionante do contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS. Não afastada a constatação fiscal de omissão de receitas de vendas com cartões de débito e crédito, mantêm-se as correspondentes exigências de IRPJ e tributação reflexa de CSLL, PIS e COFINS.

PAGAMENTOS EFETUADOS NA MODALIDADE DO SIMPLES NACIONAL. Excluem-se do lançamento de ofício as parcelas correspondentes a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, integrantes de recolhimentos anteriores ao início do procedimento, efetuados na modalidade do Simples Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. Em se tratando de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 27/07/2011 (fls. 1.322), a Recorrente e os solidários interpuseram recurso voluntário (fls. 1.325/1.347).

Reiteram as alegações de defesa e questionam a não apreciação dos argumentos invocados e contrários à imposição de multa qualificada pela DRJ.

Após sobrestamento dos autos, o CARF (Acórdão de fls. 1.512/1.538) determinou o encaminhamento do presente processo para nova decisão, mais precisamente para que a DRJ se pronunciasse sobre os argumentos contrários à cobrança de multa de 150%.

Tramitado o feito, sobreveio nova decisão da DRJ (fls. 1.560/1.571), que considerou correta a aplicação da multa em decisão que restou assim emendada:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

Notificada da nova decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário complementar (fls. 1.606/1.629), buscando demonstrar que a multa qualificada não se sustentaria em face de decisões do CARF em casos semelhantes.

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação apresentada e ao seu complemento, por meio de v. Acórdão complementar, como determinado por este E. CARF, por meio do v. Acórdão nº 1801-001.863 (fls. 1.512 a 1.538), mantendo, derradeiramente, a Autuação e todos seus elementos (*vide* fls. 1.275 a 1.316 e fls. 1.560 a 1.571).

Inconformada, a ora Recorrida apresentou novo *Apelo* voluntário a este E. CARF, em resumo, reiterando suas alegações de defesa que, como relatado, restou julgado parcialmente procedente para afastar a responsabilidade dos sujeitos passivos responsabilizados e a qualificação da multa de ofício, pela aplicação das Súmulas CARF nº 14 e 25, reduzindo-a ao percentual ordinário.

Ao seu turno, devidamente cientificada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional primeiro opôs Embargos de Declaração (fls. 1.694 a 1.695), tratando apenas da responsabilidade dos sócios administradores, os quais restaram rejeitados pelo r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.698 e 1.700.

Na sequência, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial ora sob julgamento, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial regimentalmente exigida, trazendo acórdãos paradigmas, em relação a responsabilidade dos Sujeitos Passivos e a qualificação da multa de ofício.

Processado o feito, o Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi admitido em parte, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.719 e 1.732, onde se entendeu por *DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação apenas à seguinte matéria: "1) Qualificação da multa de ofício de omissões de valores significativos no sistema SIMPLES"*.

Intimada por edital, a Contribuinte não apresentou Contrarrazões.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte não apresentou Contrarrazões.

Contudo, verificando o v. Acórdão recorrido, constata-se que a matéria invocada no *Apelo* sob análise, referente à qualificação da multa de ofício, foi resolvida por meio da aplicação da Súmula CARF nº 14 e da Súmula CARF nº 25. Confira-se:

Como se nota, houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente não ter recolhido tributos sobre receitas omitidas, apuradas em face da constatação de saldo credor de caixa e com base em depósitos bancários sem origem comprovada, o que caracterizaria, no entender da fiscalização, sonegação fiscal (cf. art. 71).

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), no entanto, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito consistente no não pagamento de tributo), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de impedir o conhecimento dos fatos).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar situações passíveis de tributação ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização. Tratam-se dos ditos atos fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

A CSRF, a propósito, já afastou a multa qualificada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Vejamos a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é plicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de

ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 910101.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário (omissão de receita que gera não pagamento de tributo) com a intenção de impedir o conhecimento desta conduta (dolo).

De acordo com as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita que gera o não pagamento de tributo, por si só, não é causa de multa qualificada. E foi justamente essa a infração caracterizada na peça de acusação: omissão de receita sem motivação e comprovação de dolo.

Dessa forma, entendo incabível a qualificação da multa, devendo esta ser reduzida à multa de ofício ordinária, de 75%, como determina o artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96:

Tal ocorrência aciona o previsto no §3º do art. 67 do RICARF vigente:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (destacamos)

Ainda que este Conselheiro reconheça que, por diversas vezes, o cabimento ou não de súmula ao caso sob apreço nos julgamentos é bastante *subjetivo*, podendo, por si só, gerar bastante celeuma e ser até propriamente questionada pela via recursal especial, é certo que, não existe qualquer ressalva no teor do dispositivo regimental acima citado, em relação à sua incidência, independentemente de qual súmula especificamente foi aplicada na decisão, quais razões fundamentaram a sua adoção ou qualquer outro elemento circunstancial do processo administrativo.

Trata-se de regra processual, de hierarquia regimental, objetiva, que limita o manejo do Recurso Especial – seja este interposto pelos contribuintes ou pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Claramente, o teor da regra não afeta a *soberania* jurisdicional das C. Turmas deste E. CARF na sua decisão de cabimento ou não da súmula, sendo apenas relevante para a regra do Regimento Interno a sua utilização na resolução do litígio pelo Colegiado, bastando isso para se criar uma hipótese limitante de recurso a esta C. CSRF.

Porém, como dito, pode a Parte recorrente trazer em seu Apelo a alegação específica sobre a indevida incidência do entendimento sumulado ao caso concreto, demonstrando porque está seria incabível, havendo, então, *falha* jurisdicional no v. Aresto recorrido a ser sanada pelo provimento recursal.

In casu, não é o que ocorre. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não tratou disso nos Embargos de Declaração e, em seu Recurso Especial, nada menciona sobre a aplicação das referidas Súmulas CARF nº 14 e Súmula CARF nº 25 ou questiona a incidência da limitação recursal do §3º do art. 67 do RICARF para defender o cabimento de seu Recurso Especial, ignorando o fato de que a matéria precisamente recorrida foi assim resolvida.

Registre-se que o r. Despacho de Admissibilidade tratou apenas da aplicação das Súmulas CARF nº 25, da seguinte forma:

Porém, esta situação não é de total impedimento. Isso porque o recurso pode até ser admitido, desde que a Recorrente traga aspectos relevantes da situação fática do Recorrido que desafiem a aplicação correta da Súmula frente aos precedentes que lhe deram origem, principalmente pelo fato de a Súmula nº 25 ser bastante genérica. Bem assim apresente paradigmas que após a edição da Súmula deixem de aplicar o entendimento dela.

No caso que se cuida, a Recorrente desafia a não aplicação da Súmula de forma indireta, através da indicação da seguinte nota determinante, segundo ela presente no recorrido e nos paradigmas: omissões de valores significativos ao longo de um ano, em regime simplificado (SIMPLES NACIONAL) de forma a se locupletar da sua permanência no mesmo. Colacionou 2(dois) paradigmas que de fato apresentam, em tese, essas características em comum.

Confira-se trechos comuns a ambos os paradigmas, transcrito pela Recorrente, que apresentaram basicamente o mesmo quadro fático contendo as notas acima determinantes: que manteve a qualificação da multa pela ocorrência pela identificação de expressivos valores omitidos em comparação ao declarado:

A completa desproporção entre o montante das receitas declaradas e o montante das receitas efetivamente auferidas demonstra, claramente, que tal conduta foi deliberada, com o claro propósito de impedir o conhecimento por parte do Fisco das circunstâncias, condições e demais elementos caracterizadores do fato gerador dos impostos e contribuições sociais que foram objeto do presente lançamento. Além disso, deve-se ter em conta que, por meio dessa brutal omissão de receitas, a contribuinte também pretendeu permanecer ilegalmente no Simples (regime simplificado de tributação, direcionado apenas para pequenas empresas) (Destaques da Recorrente).

Como se vê, a Recorrente apresentou 2(dois) paradigmas posteriores à edição da súmula, em que seus elementos fáticos desafiam os fundamentos dos precedentes que foram utilizados nas referidas súmulas. E de fato, isso aconteceu.

A questão da ocorrência de omissões significativas em determinado ano-calendário aliada ao fato de que tais omissões tornou a sua permanência ilegal

em um sistema simplificado (SIMPLES) não integram os fundamentos dos precedentes das referidas súmulas. (destacamos)

Ainda que plausível a justificativa da Autoridade emissora do r. Despacho de Admissibilidade sendo descabido, em sede de análise de conhecimento, o juízo espontâneo de incorreção da decisão quanto à adoção de Súmula CARF para a resolução da matéria questionada, para deliberadamente flexibilizar a regra do §3º do art. 67 do RICARF.

Independentemente sobre correta ou não sua aplicação, a afirmação da Súmula CARF nº 25 *ser bastante genérica*, é mera conjectura e não encontra respaldo em norma processual, que justifique a flexibilização de sua aplicação. Mais do que isso: temos que o próprio Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, quando tratou especificamente da suposta *problemática* do conhecimento de *Apelos* tirados contra Acórdãos que aplicaram a Súmulas de teor interpretado como mais *genérico* **não elencou a Súmula CARF nº 25**. Confira-se:

Assim, esclarecidos os contextos das Súmulas CARF nºs 14, 34 e 82, o examinador da admissibilidade, quando envolvidos esses enunciados, deverá proceder às seguintes verificações:

a) Há similitude fática entre o acórdão que aplicou a súmula, e o que não a aplicou e deu solução diversa ao litígio?

➤ Se ausente a similitude fática, não há que se falar em divergência jurisprudencial.

b) Constatada a similitude fática entre os julgados em confronto, a situação neles tratada é semelhante à situação dos precedentes que deram origem à súmula?

➤ Se os acórdãos recorrido, paradigma e precedentes da súmula guardam similitude fática entre si, fica claro que o paradigma efetivamente teria contrariado o entendimento da súmula, de sorte que o Recurso Especial não deve ter seguimento, no que tange à matéria sumulada, mediante a aplicação do art. 67, § 12, inciso III, do Anexo II, do RICARF.

➤ Se, entretanto, os acórdãos recorrido e paradigma, embora tratem de situações fáticas similares, não guardam similitude com os precedentes que deram origem à súmula, conclui-se que efetivamente a interpretação da súmula pelo acórdão recorrido está a demandar análise pela CSRF, portanto o paradigma é, sim, apto a demonstrar a alegada divergência, de sorte que ao Recurso Especial deve ser dado seguimento, relativamente à matéria objeto da aplicação da súmula. (página 43 - destacamos)

Desse modo, desde já entende-se que o Recurso Especial não merece conhecimento, em face do óbice regimental objetivo previsto no §3º do art. 67 do RICARF.

Registre-se que tal entendimento sobre a presença de óbice recursal regimental não questionado e sua flexibilização, até então desenvolvido, não foi acolhido pela maioria dessa C. 1ª Turma da CSRF.

Assim, superado tal argumento, em acréscimo e prosseguimento temos que, de qualquer forma, a similitude fática entre o v. Acórdão recorrido e os paradigmas apresentados ainda é indispensável para o processamento do Recurso Especial.

Posto isso, temos que ambos paradigmas trazidos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tratam da manutenção da qualificação da multa de ofício em razão exclusiva da proporção da monta omitida pelo Contribuinte. Confira-se:

Acórdão 1401-001.213

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO

O deferimento de prova pericial está condicionado à demonstração pelo contribuinte de que a matéria abordada nos autos exige conhecimento técnico, que não é o presente caso.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE APURAÇÃO ADOTADO PELA PESSOA JURÍDICA AUTUADA.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor dos tributos a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.

SIMPLES. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS. RECEITA BRUTA.

Os tributos recolhidos mensalmente com base no Simples constituem o resultado da aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta auferida no mês.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Deve ser mantida a qualificação da multa quando comprovado que a contribuinte omitiu na declaração de rendimentos valores que representaram mais de dez vezes o valor declarado. Além disso, também restou evidente que, por meio dessa enorme sonegação fiscal, a contribuinte pretendeu permanecer indevidamente no regime simplificado de tributação (Simples). (grifos como no Recurso Especial)

Acórdão nº 1401-001.213

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE CONTABILIDADE. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA INFORMADA NAS GIAS DO ICMS.

Correto o arbitramento do lucro quando o contribuinte não mantém escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, o que impede a apuração do lucro real, sendo legítima a base de cálculo apurada a partir das divergências verificadas entre as receitas declaradas ao fisco estadual e federal.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS, à Cofins e à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Deve ser mantida a qualificação da multa quando comprovado que a contribuinte omitiu na declaração de rendimentos valores que representaram cerca de nove vezes o valor declarado. Além disso, também restou evidente que, por meio dessa enorme sonegação fiscal, a contribuinte pretendeu permanecer indevidamente no regime simplificado de tributação (Simples). (grifos como no Recurso Especial)

Por outro lado, nos presentes autos, o motivo para a aplicação da multa qualificada e fundamento para a sua manutenção nunca foi a monta da infração cometida Contribuinte.

Confira-se o TVF:

A sistemática omissão de receitas de vendas com cartões de débito e crédito caracteriza, em tese, a prática de sonegação, nos termos do art. 71 da Lei 4.502/64, cujo teor transcreve-se na sequência.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Conforme detalhado anteriormente, o CONTRIBUINTE omitiu em suas declarações as receitas das vendas efetuadas com cartões de crédito e débito, bem como deixou de emitir as correspondentes notas ou cupons fiscais, com o evidente intuito de ocultar das autoridades fazendárias a ocorrência dos correspondentes fatos geradores do IRPJ e demais tributos e contribuições abrangidos pelos regimes diferenciados do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, visando a redução indevida dos tributos e contribuições, bem como para manter-se indevidamente dentro desses regimes favorecidos.

Cabe, portanto, aplicar multa qualificada sobre os créditos tributários lançados em decorrência da omissão de receitas ora apurada, conforme

previsão do §1o. do art. 44 da Lei 9.430/96, cujo teor atualizado segue transcrito na seqüência, contendo grifos ora inseridos. (fls. 89 - destacamos)

Primeiro, observe-se que a motivação para a qualificação da multa foi, precisa e exatamente, a própria omissão de receitas, e tratando de infração constatada com base no art. 24 da Lei nº 9.249/95, mostrando-se plenamente adequada a adoção da Súmula CARF nº 14 (e, realmente, inapropriada a adoção da Súmula CARF nº 25, que trata do tipo *presuntivo* de omissão de receitas).

Além disso, nenhum trecho do TVF trata especificamente da *proporção da monta* da infração como causa relevante para a multa. Apenas relata-se a infração de omissão de receitas e, ao final, procede-se diretamente à *conclusão* acima colacionada.

Confira-se, agora, a decisão da DRJ:

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, mediante a utilização de subterfúgios que escamoteiem a ocorrência do fato gerador ou retardem o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No presente caso, a contribuinte, durante todo o ano de 2007, omitiu receitas à tributação, o que afasta a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de reduzir o valor dos tributos devidos, inclusive, mantendo-se indevidamente na sistemática de tributação pelo Simples.

Ficou assim, configurada a intenção de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, impedindo ou retardando o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, devendo ser mantida a exigência da multa qualificada.

Diante do exposto, voto por considerar improcedente a impugnação, para manter a exigência da multa qualificada. (fls. 1571 - destacamos).

E, por fim – com o perdão da repetição - o v. Acórdão recorrido:

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário (omissão de receita que gera não pagamento de tributo) com a intenção de impedir o conhecimento desta conduta (dolo).

De acordo com as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita que gera o não pagamento de tributo, por si só, não é causa de multa qualificada. E foi justamente essa a infração caracterizada na peça de acusação: omissão de receita sem motivação e comprovação de dolo.

Claramente, a *monta* ou a *proporção* da infração como fundamento válido para a duplicação da pena ordinária não é matéria dos autos, não compõe a Autuação e em momento algum foi trazido em qualquer decisão proferida nesta contenda.

Mais do que isso, o teor do TVF reforça a devida aplicação da Súmula CARF nº 14, vez que tal situação guarda profunda semelhança aos paradigmas formadores de tal entendimento sumular institucional.

Desse modo, resta certo que os paradigmas apresentados no Recuso Especial fazendário não se prestam ao manejo do Recurso Especial.

Diante do exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator