



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.000372/2010-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.843 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente HISSA COMUNICAÇÃO MERCADOLÓGICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2007, 2008, 2009

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. ATO DECLARATÓRIO.

Uma vez detectado que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso no regime desde data pretérita, devem surtir os respectivos efeitos no ano-calendário subsequente àquele em que foi identificada a causa impeditiva de enquadramento nesta sistemática. Esses efeitos não guardam nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, o qual refere-se especificamente à vigência da lei nova, que institui ou majora, e sua incidência sobre fatos geradores ocorridos anteriormente, indicando, apenas neste contexto, a impossibilidade de cobrança retroativa.

MULTA QUALIFICADA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES ZERADAS.

Verificada a conduta volitiva e reiterada por vários anos do contribuinte em entregar zerada a DIPJ, mesmo admitindo que auferiu receita, é cabível a aplicação da multa qualificada. Tal conduta tem claramente o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer os pagamentos efetuados na sistemática do Simples Nacional. Vencidos o Relator e os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Eduardo Morgado Rodrigues, que davam parcial provimento, em maior extensão, para reduzir a multa de 150% para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Eduardo Morgado Rodrigues. Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de exigência fiscal formulada à contribuinte acima identificada, por meio dos autos de infração do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, de fls. 02/14, no valor de R\$ 4.180.918,32, da contribuição para o Pis/Pasep, de fls.15/27, no valor de R\$353.895,97, da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, de fls. 28/40, no valor de R\$1.633.367,92, e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, de fls. 41/52, no valor de R\$1.562.583,52, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 150% e de juros de mora.

O Relatório Fiscal (fls. 53) aponta de forma exata os fatos constatados, de modo que peço vênha para reproduzir as principais questões ali delineadas:

“O contribuinte, HISSA COMUNICAÇÃO MERCADOLÓGICA LTDA - CNPJ: 08.542.420/0001-01 - foi selecionado para fiscalização a pedido do Ministério Público Federal - MPF - Diligência - 061.01.001844/2009, fls. 59, tendo em vista indícios de sonegação fiscal. De acordo com as pesquisas realizadas nos sistemas de controle da RFB, o contribuinte havia declarado o final do ano calendário de 2006 (início de atividades) e o primeiro semestre de 2007, ambas zeradas, sem informações de rendimentos tributáveis, fls. 60 a 61. No ano calendário de 2008, o contribuinte declarou somente o valor de R\$ 15.700,00 no mês de novembro/2008, deixando zerados os campos dos demais meses, fls. 62. Constavam somente 06 (seis) recolhimentos pelo Simples no valor de R\$ 315,00 (trezentos e quinze reais) cada, fls. 63.

O início do procedimento fiscal deu-se em 14/09/2009 com o contribuinte sendo intimado a apresentar documentos contábeis e fiscais referentes aos anos calendário de 2006, 2007, 2008, e 2009, conforme Termo de Intimação Fiscal de fls. 64. Em resposta ao Termo de Intimação o contribuinte apresentou correspondência solicitando dilatação do prazo para resposta, fls. 65 a 69. Após o prazo concedido, o contribuinte atendeu parcialmente o Termo de Intimação apresentando contrato social e a 1ª alteração contratual, recibo de entrega das declarações de imposto de renda pessoa jurídica dos anos calendário de 2006, 2007 (1º semestre) e 2008, fls. 70 a 80, DCTF e DACTON dos anos calendário de 2007, 2008 e 2009,

DES da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte dos anos calendário de 2007, 2008 e 2009, Anexos 27 e 28, e talões de notas fiscais de números 001 a 5.112, Anexos 01 a 26, não apresentando o livro Caixa. Posteriormente, o contribuinte entrega as AIDF de 2007 a 2009, fls. 81 a 92. Note-se que não foi solicitado ao contribuinte, no Termo de Intimação Fiscal, a apresentação de DCTF e DAFON, pois o mesmo estava incluído no SIMPLES NACIONAL. A entrega dessas declarações foi interpretada como uma antecipação preventiva e uma tentativa de realizar denúncia espontânea, após ter recebido o Termo de Início do Procedimento Fiscal, fato vedado pela legislação tributária, conforme artigo 138 do CTN (...)

(...)

Após análise dos documentos apresentados, foi constatado que o contribuinte exercia atividades diversas como serviços publicitários, jornalísticos, de consultoria, cessão e/ou locação de mão-de-obra, artes cênicas e intermediação de negócios, atividades impeditivas para o ingresso no SIMPLES FEDERAL e no SIMPLES NACIONAL, de acordo com os artigos 9º, incisos XII e XIII da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996 e 17º, incisos XI, XII e XIII da Lei Complementar nº 123 de 14 dezembro de 2006 (...)

(...)

Além disso, foi constatado também que o faturamento anual do contribuinte extrapolava os limites estabelecidos na legislação de regência do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, planilha de fls. 93 e conforme artigos 9º da Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996 e 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 dezembro de 2006 (...)

(...)

Registre-se que o contribuinte providenciou a entrega de parte das obrigações acessórias somente em 30/09/2009, data posterior ao início do procedimento fiscal, fato vedado pela legislação, conforme artigo 7º do Decreto 70.235/72, (...)

(...)

Conforme tela do portal do SIMPLES NACIONAL de fls.111, o contribuinte ainda estaria inscrito no regime no 2º semestre de 2007, pois a data do fim da opção está registrada como, 31/12/2007 e, também, como consta opção no início das atividades da empresa para o SIMPLES FEDERAL para o 1º semestre de 2007, fls. 112 a 117, foram elaboradas Representações Fiscais, conforme processos administrativos fiscais de nº 15504.019618/2009-96 e 15504.019619/2009-31, fls. 118/123 e 124/129, para que o contribuinte fosse excluído de ofício, com data retroativa à data do início das atividades da empresa, do SIMPLES FEDERAL e do SIMPLES NACIONAL, respectivamente.

Dessa forma, com a recusa do contribuinte em não apresentar os livros contábeis e fiscais da empresa, foi efetuado o levantamento da receita bruta para apuração das bases de cálculo dos impostos e contribuições, através das notas fiscais apresentadas, conforme planilhas de fls. 130 a 167. Verifica-se que, em alguns períodos, as bases de cálculo dos impostos e contribuições, apuradas pela fiscalização, não coincidem com as bases de cálculo informadas pelo contribuinte às fls. 105 a 107.

(...)

Como o contribuinte só apresentou declarações de imposto de renda pessoa jurídica com valores zerados, sendo o fato considerado como práticas reiteradas à legislação tributária e do embaraço à fiscalização, com a não apresentação dos livros contábeis, os créditos tributários estão sendo constituídos com multas qualificadas, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, (...)”

Impugnação

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 235/251, acompanhada dos documentos de fls. 252/259, em suma arguindo o que segue:

- Apresentou as Declarações Anuais Simplificadas do SIMPLES, as quais foram recepcionadas pela Receita Federal sem objeções. A Receita Federal ao recepcionar tais declarações, que somente poderiam ser feitas e transmitidas por contribuintes participantes do SIMPLES, estaria confirmando a participação da empresa no sistema, reconhecendo a qualidade de optante, bem como o seu direito que fora adquirido.
- Enfatiza que a jurisprudência pátria é unânime ao reconhecer a questão, e não pode ter retroagido o direito do contribuinte de estar no SIMPLES, concluindo que a omissão não dá direito nem poder ao administrador público ou à Fazenda Pública para exigir o crédito tributário em questão.
- Contra a aplicação da multa qualificada argumenta-se que durante todo o procedimento de fiscalização, em momento algum demonstrou má-fé que pudesse caracterizar embaraço à fiscalização e, por conseguinte, sonegação. Ao contrário, afirma que todas as vezes que fora intimada apresentou a documentação solicitada, não tendo sido apresentados os livros contábeis pelo fato de os mesmos não existirem. A não apresentação dos livros teria sido suprida pela apresentação dos elementos suficientes à determinação da receita bruta e do lucro.
- Defende, portanto, que não há como caracterizar qualquer embaraço à fiscalização por parte da autuada nem sonegação no caso em tela, que justifique a aplicação da multa agravada prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

- Afirma-se que, no presente caso, a Receita Federal, no exercício da administração dos tributos, computou juros sobre a sanção multa, o que não pode ser admitido, na medida em que, por definição, se os juros remuneraram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi. Desta forma, sustenta que há que ser decotado do valor do crédito tributário o valor referente aos juros ilegalmente lançados a maior, considerando tão-somente sobre a obrigação tributária principal, excluído qualquer valor a título de multa.

Acórdão nº 02-26.061 – 4ª Turma da DRJ/BHE

Inicialmente registrou-se que em nenhum momento a impugnante questionou os valores originários apurados pela fiscalização do imposto e das contribuições sociais, tampouco os motivos de sua exclusão do Simples Federal e Simples Nacional, por exercer atividade impeditiva, conforme processos nº 15504.019618/2009-96, fls.118/123, e 15504.019619/2009-31, fls. 124/129.

Quanto a alegação de irretroatividade dos efeitos de exclusão do simples, invoca a autoridade julgadora a aplicabilidade do art. 15 da Lei nº 9317/96 e art. 31 da Lei Complementar nº 123/2006, sustentando que como a situação verificada no caso em exame é o exercício de atividade vedada, desde o nascedouro da empresa tal situação já existia, de tal modo que tendo sido constituída em 2006, correta foi a atitude do Fisco, exigindo as obrigações tributárias a partir do mês seguinte, janeiro de 2007.

Ainda se entendeu que teria o sujeito passivo perdido a espontaneidade no passo em que apresentou DCTF e DACON dos períodos analisados somente após o início do procedimento administrativo de fiscalização.

Constatou-se esta mesma empresa que disse que sempre efetuou corretamente o recolhimento dos impostos entregou as DSPJ “zeradas”, sem informar receitas auferidas nem tributos devidos, com exceção do mês de novembro de 2008, em que informou receita de R\$ 15.700,00. Coube destacar que as receitas da empresa apuradas foram de R\$ 7.056.130,25 em 2007, R\$ 10.403.269,54 em 2008 e R\$ 2.995.416,16 no primeiro semestre de 2009.

Conclui a autoridade julgadora que não informou nem pagou corretamente as obrigações tributárias a contribuinte.

Multa Qualificada

Constatou-se que a interessada omitiu receitas a partir do mês de janeiro de 2007, sucessivamente, até o mês de junho de 2009, reputando-se que no mês de janeiro de 2007 a empresa cometeu infração à legislação tributária e, no mês seguinte (fevereiro de 2007), ao cometer novamente a mesma infração, incidiu em prática reiterada. Persistiu na prática de infração à legislação tributária em todo o período fiscalizado.

Ainda expôs-se que a fiscalização, por diversas vezes, intimou a empresa a apresentar os livros contábeis e fiscais, entre eles o Livro Diário. Até mesmo para as microempresas e as empresas de pequeno porte a escrituração deste Livro é obrigatória, cujo comando legal se encontra no artigo 190, inciso I, do RIR/99.

Por fim entendeu-se que o fato de ter entregue DCTF e DACON após o início dos procedimentos fiscais e entregue elementos suficientes à determinação da receita bruta não atenuam a intenção de ocultar a existência de obrigações tributárias principais não escrituradas nem declaradas, com vista a eximir de seu pagamento.

Diante de tais assertivas, a autoridade julgadora decidiu que a empresa agiu de maneira dolosa ao deixar de informar em sua declaração o montante das receitas auferidas, procurando ocultar suas operações para eximir-se do pagamento dos tributos devidos. De acordo com os artigos citados, a prática dos fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal caracterizaria sonegação, possibilitando a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

Incidência de Juros sobre a Multa de Ofício

Quanto a este ponto, demonstrou-se que os juros exigidos no Auto de Infração do IRPJ (que no cálculo das contribuições seguiu a mesma sistemática) são a somatório dos percentuais aplicados apenas sobre o valor do tributo, e não sobre o valor da multa de ofício.

Lançamentos Reflexos

Decidiu-se que os lançamentos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Cofins e ao PIS objeto do presente processo constituem reflexos da exigência pertinente ao IRPJ.

Fora, então, julgada improcedente a impugnação.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado reproduziu literalmente os mesmos pontos colocados em sede de impugnação administrativa, aqui já delineados oportunamente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Mérito

O mote da controvérsia reside nos efeitos fático-temporais que decorrem à exclusão do ora recorrente da sistemática do Simples Nacional.

Constatou-se a afronta à dois requisitos autorizadores da opção por este modelo simplificado de tributação, quais sejam, o exercício de atividade impeditiva, nos termos da lei, e a extrapolação do faturamento anual além dos limites estabelecidos na legislação de regência.

Tais constatações, no entanto, foram identificadas e formalizadas por meio de procedimento fiscal, o que impulsionou a exclusão do Simples apenas em 06/11/2009 e a consequente propagação de efeitos retroativos deste ato até o mês subsequente à data de constituição da empresa, em dezembro de 2006, uma vez que, desde os primórdios a atividade core da entidade não se enquadrava naquela sistemática.

A fiscalização materializa a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sobre os anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, ou seja, retroage os efeitos da exclusão e recompõe a receita bruta do recorrente deste período de acordo com as notas fiscais apresentadas e a confrontação destas com o declarado na DES da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, para fins de base de cálculo dos tributos, agora sob a égide da operacionalização do lucro presumido.

A ora recorrente pugna pela aplicação do princípio da irretroatividade tributária, alegando que, durante todo o lapso temporal cobrado, efetuou corretamente o recolhimento dos tributos devidos pelo regime simplificado.

Ocorre que referido preceito constitucional perfaz um limite ao poder de tributar por parte do legislador infraconstitucional, quando da instituição ou majoração dos tributos. Refere-se especificamente à vigência da lei nova e seus efeitos sobre fatos geradores ocorridos anteriormente, indicando, neste contexto, a impossibilidade de cobrança retroativa.

A concretude do presente caso não representa qualquer possibilidade de aplicação do princípio da irretroatividade, considerando sua restrita extensão e relativa inflexibilidade, circunscrito única e exclusivamente aos efeitos de lei inédita nos termos delineados acima.

Ora, aqui elenca-se como causa a exclusão do Simples Nacional, e não a instituição ou majoração de tributos, e como consequência a mudança da forma pretérita de quantificação do tributo a pagar, e não a inalcançabilidade dos fatos geradores passados.

Os fatos geradores dos tributos em tela ocorreram de fato. O resultado do trabalho fiscal traz a apuração de receitas no total de R\$7.056.130,25 em 2007, R\$ 10.403.269,54 em 2008 e R\$ 2.995.416,16 no primeiro semestre de 2009. A exclusão da sistemática no segundo semestre de 2009 não inibe a ocorrência destes e não ignora a capacidade contributiva do recorrente nestes períodos antecedentes, trazendo apenas uma nova forma de cálculo dos tributos, considerando a formação da base e a incidência de alíquotas de modo diverso.

Não guarda qualquer relação o caso concreto com o modus operandi do princípio da irretroatividade. Neste sentido acena a jurisprudência do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), de forma dominante:

EXCLUSÃO RETROATIVA DO SIMPLES. INTERPOSTAS PESSOAS.

A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior, prevendo a legislação a exclusão retroativa, quando verificado que o contribuinte incluiu-se indevidamente no sistema.

O ato de exclusão ex officio do Simples constitui procedimento destinado a alterar o regime tributário a que se submete o contribuinte, medida esta que deverá ser implementada pela autoridade fiscal, no momento em que verificar quaisquer das condições impeditivas previstas no art. 14 da Lei nº 9.317/1996. Os efeitos serão retroativos, observadas as hipóteses previstas no art. 15 desta mesma lei.

(Acórdão nº 1302002.070 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Sessão de 21 de Março de 2017)

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. ATO DECLARATÓRIO.

O ato de exclusão do Simples possui natureza declaratória, que atesta que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso no regime desde data pretérita, surtindo efeito no ano-calendário subsequente àquele em que foi constatado o excesso de receita. Esse efeito não guarda nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, que se aplica a litígios envolvendo confrontos entre vigência da lei e data dos fatos.

(Acórdão nº 2202003.552 – 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Sessão de 20 de setembro de 2016)

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. ATO DECLARATÓRIO.

O ato de exclusão do Simples possui natureza declaratória, que atesta que o contribuinte já não preenchia os requisitos de ingresso no regime desde data pretérita, efeito esse que não guarda nenhuma relação com o princípio da irretroatividade, que se aplica a litígios envolvendo confrontos entre vigência da lei e data dos fatos.

(Acórdão nº 1301001.523 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária - Sessão de 08 de Maio de 2014)

O Simples Nacional fora criado com a intenção de conferir um tratamento fiscal diferenciado à entidades de menor porte e, conseqüentemente, com menor rentabilidade. Atribui-se um limite quanto ao faturamento das empresas optantes desta sistemática, ou até mesmo algumas restrições quanto a atividade praticada, para segregar e evidenciar uma classe empresarial que apresenta menor capacidade contributiva, proporcionando-lhes uma tributação menos onerosa.

Os fatos geradores mantêm-se intactos e alcançáveis, o que se altera é a forma de extinção da obrigação tributária, através do quantum o contribuinte deve incorrer para tanto.

No momento em que a fiscalização conclui que desde o início da constituição da empresa o contribuinte não detinha essa presunção de menor capacidade contributiva, de acordo com a sua atividade, o que veio a se confirmar mais tarde até pelo faturamento superando o limite legal, a consequência lógica deve ser a cobrança dos tributos de acordo com a verdade concreta dos fatos, fazendo valer aqui o princípio da verdade material.

Deste modo, a capacidade contributiva do recorrente deve se ajustar a sua realidade econômica e, conforme se demonstrou, esta nunca fora compatível com a tributação por meio da sistemática do Simples Nacional.

Partindo destes pressupostos, temos que o princípio da irretroatividade visa resguardar o contribuinte quanto a eventuais inovações do legislador que coloquem em xeque o planejamento, a operação e, assim, a lucratividade da empresa, ferindo de morte princípios consagrados pela Carta Magna, como os princípios da segurança jurídica e da livre iniciativa.

De modo semelhante sustenta o ilustre jurista Aliomar Baleeiro:

“O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial” (BALEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2005. p. 669)

Não é o que se vê no caso concreto.

O Simples Nacional e suas limitações são impostas em lei, é de notório saber, o que culmina no pressuposto de que deveriam ser de conhecimento do contribuinte. Neste albor, os fatos geradores ocorridos anteriormente à exclusão deveriam ser tributados e pagos levando em consideração o disposto em lei, o que não ocorreu. Não há qualquer inovação legal ou qualquer ato do ente detentor do poder tributante capaz de causar aqui uma instabilidade jurídica.

Tal situação não ofende, portanto, a segurança jurídica, tampouco a livre iniciativa do contribuinte, pois este sabia, ou deveria saber, que a atividade operacional ali exercida não o enquadraria no Simples Nacional desde à época de constituição da empresa, de modo que também sob este prisma não merece guarida aqui a aplicação do princípio da irretroatividade tributária.

Não há como limitar o Fisco no exercício pleno de seu poder de cobrar administrativamente o tributo por sistemática diversa da eleita erroneamente e indevidamente pelo contribuinte, sob o respaldo do referido princípio constitucional. Não há qualquer razão lógica para tanto.

A literalidade da lei coaduna com o racional até então construído, senão vejamos:

“Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

I – a partir do ano-calendário subsequente, na hipótese de que trata o inciso I do art. 13;

II - a partir do mês subsequente ao em que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XVIII do art. 9º;

(...)”

“Art.31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

(....)

II- na hipótese do inciso II do caput do art. 30 desta Lei Complementar, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva;

(...)”

Ora, um dos requisitos que excluiu a recorrente da sistemática do Simples Nacional foi a sua atividade. Esta perfaz o objeto social da entidade desde sua origem. Assim, a situação excludente é concomitante à constituição da empresa. Ao mês subsequente temos a data de 01/01/2007.

Neste ponto o trabalho fiscal fora perfeito e irretocável, exigindo as obrigações tributárias a partir da data supracitada.

Restou demonstrado, então, sob um viés sistemático, literal, jurisprudencial e doutrinário, que a exclusão do Simples é retroativa e, em decorrência disto, que o contribuinte deveria arcar com a tributação regida pelo lucro presumido, levando em consideração as receitas apuradas durante o procedimento fiscal.

Neste ponto não procede o Recurso Voluntário apresentado.

Multa Qualificada

A multa fora aplicada no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I da Lei nº 9430/96, diante da patente falta de pagamento dos tributos e ainda pela inexactidão da declaração (i). Tal percentual ainda fora duplicado, reputando-se que os atos praticados pelo contribuinte foram sonegatórios, de acordo com o disposto no art. 71 da Lei nº 4502/64 (ii).

Tratam-se de duas premissas fáticas diversas (i e ii).

Uma (i) é a constatação objetiva e exata de que não foram detectados pagamentos quanto a maior parte dos tributos devidos no período autuado e ainda que as declarações eram inexatas, omitindo receitas e, assim, inaptas a demonstrar a realidade econômica do contribuinte.

De fato, a documentação dos autos demonstra tal premissa.

O contribuinte só apresentou declarações do imposto de renda com valores zerados, com exceção do mês de novembro de 2008, em que informou receita de R\$ 15.700,00. Neste passo foram omitidas receitas, conforme já demonstrado, no total montante de R\$7.056.130,25 em 2007, R\$ 10.403.269,54 em 2008 e R\$ 2.995.416,16 no primeiro semestre de 2009.

Sobre estes rendimentos e sobre o lucro dali decorrente não foram pagos os tributos incidentes da maneira correta. Constavam somente 06 (seis) recolhimentos pelo Simples Nacional no valor de R\$ 315,00 (trezentos e quinze reais) cada.

Tais assertivas foram atingidas de maneira semelhante pela autoridade julgadora de primeira instância, que assim conclui:

“Observe-se que a empresa praticamente nada declarava à Receita Federal e praticamente nada recolhia de tributo, mesmo na sistemática do Simples, enquanto auferia receitas expressivas que só vieram a ser conhecidas com o procedimento de ofício de fiscalização.(...)”

Registrou-se que o contribuinte providenciou a entrega de parte das obrigações acessórias (DCTF e DACON) somente em 30/09/2009, data posterior ao início do procedimento fiscal.

Neste sentido, correta a conclusão atingida pela fiscalização de que o início de processo fiscalizatório retira a espontaneidade do ato, razão pela qual não há que se falar na aplicação do art. 138 do CTN com o intuito de afastar a multa. Ainda mais pois sequer foram pagos extemporaneamente os tributos.

Assim, a multa ofício no percentual de 75% deve ser mantida.

A outra premissa (ii) carrega certa carga de subjetividade, quando reputa-se que a reiteração das declarações zeradas e da ausência de pagamentos configuraria uma ação dolosa, tendente a ocultar as operações do contribuinte para eximi-lo do pagamento do tributo. Deste modo, teria cometido o crime de sonegação fiscal.

Ocorre que, quanto a esta conclusão da fiscalização, instala-se quadro de ligeira incerteza, culminando no até então atingimento de uma verdade presumida e não absoluta.

Ora, não há como se afirmar de modo incontestável que os atos praticados pelo contribuinte foram pautados por caráter doloso. Não há provas cristalinas de que o contribuinte tentou ocultar informações contábeis e fiscais no claro intuito de não pagar tributos. Muito menos há como se retificar que a reiteração de tal conduta reforçaria sua má-fé.

O conjunto documental disposto nos autos, bem como as alegações do contribuinte e as constatações do fisco, trazem um contexto de integral dubiedade, tornando completamente subjetiva a análise da conduta do contribuinte.

Não se sabe ao certo se os lapsos do ora recorrente devem-se ao mero desconhecimento da legislação que rege a sistemática do Simples Nacional e de suas nuances e pormenores, ou se de fato este assumiu o risco do não recolhimento e da não declaração dos tributos, para então deixar de pagar os tributos de fato.

Não faria sentido, nestes moldes, o contribuinte intentar esconder informações e efetivamente pagar algumas parcelas devidas, ainda que poucas, e declarar e informar as receitas em um mês, ainda que apenas um (novembro de 2008). Da mesma forma que se este realmente desconhecia a lei, não faria sentido ele declarar um mês e recolher tributos de alguns períodos.

Impossível atingir-se uma conclusão sem ao menos tangenciar a subjetividade.

Logicamente que o maior número de parcelas não fora recolhido e que a maior parte das receitas não foram alvo de declaração, mas não há como concluir que por este fato o contribuinte teria adotado uma conduta dolosa.

Ainda deve-se ponderar que uma vez evidenciado que o contribuinte não se enquadraria no Simples Nacional, este se prontificou a apresentar todos os documentos capazes de formar a base de cálculo dos tributos. Conforme se demonstrou, tal conduta não esmiúça espontaneidade, mas com toda certeza revela a proatividade e a iniciativa do sujeito passivo em contribuir com a busca pela verdade dos autos.

Ainda ressalte-se que a não apresentação de alguns livros contábeis e a ausência de uma escrituração fiscal robusta reflete a sistemática do Simples Nacional, que não exige uma estrutura documental completa e ditada por formalidades exacerbadas. Não que justifique a ausência de livros essenciais e obrigatórios por parte do recorrente, mas ao menos alivia a carga de total descomprometimento que lhe é atribuída pela fiscalização.

Neste contexto, seria no mínimo imprudente a presunção de má-fé do contribuinte. É cediço que a má-fé não se presume. A análise que segue deve ser norteada, então, pela presunção de sua boa-fé.

Firmadas essas premissas, cabe a exposição de uma corrente que vêm crescendo no âmbito deste Conselho, absorvendo-a como pilar para a resolução desta controvérsia.

Trata-se da utilização do art. 112 do CTN, e do princípio do in dubio pro reo (ou como alguns julgados preferem in dubio pro contribuinte), como fundamentos expressos da ratio decidendi que versa sobre a desqualificação da multa.

Eis a redação do supracitado dispositivo legal:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

A dúvida – seja quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo – resultará sempre em um dilema de subsunção. E desta forma vem sendo encarado o tema no CARF, centrada principalmente na ausência de elementos fáticos autorizadores da multa qualificada e do dolo do agente:

“(...) num significativo número de casos, o conteúdo normativo desse enunciado é aplicado sem a identificação expressa do seu fundamento legal no âmbito do direito tributário.

Em outras palavras, seu conteúdo teleológico (norma de julgamento que direciona o juiz a decidir em favor do contribuinte no caso de dúvida) não é olvidado nessas situações; uma vez que, em sendo constatada a carência de elementos probatórios que evidenciem o intuito fraudulento, as decisões do CARF são sempre pela desqualificação da multa. (...)”

(“Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, Edição Fundação Getúlio Vargas - SP/ Escola de Direito e Editora Max Limonad)

Do racional ora declinado, segue a transcrição de ementa do Acórdão nº 2403002.988, de 12 de Março de 2015:

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Neste sentido, diante da completa dúvida quanto à ocorrência de sonegação e quanto a conduta dolosa do contribuinte, afasto a qualificação da multa, mantendo intacta apenas a multa de ofício em 75%.

Juros

Restou cabalmente demonstrado no v. acórdão recorrido que em verdade os juros incidiram apenas sobre o valor principal dos tributos e não sobre a multa aplicada, razão pelo qual deve ser mantida intacta a sua incidência e cobrança e, ao mesmo passo, devem falecer as alegações do ora recorrente.

Pagamento

Apenas à título complementar, cabe o respeito à Súmula nº 76 do CARF para que se considere a dedução dos valores pagos, referente aos 6 (seis) recolhimentos pelo Simples Nacional, fls. 63.

Eis a dicção do entendimento consolidado deste Conselho:

“Súmula 76 do CARF: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.”

Neste ponto deve ser revisto o valor do crédito tributário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, desqualificando a multa de ofício e reclassificando-a para o patamar de 75% e passando a considerar os pagamentos efetuados nos moldes da Súmula n. 76 do CARF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange a qualificação da multa de ofício. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

Compulsando os autos, pode-se constatar que o Fisco qualificou a multa de ofício diante da conduta do contribuinte de apresentar declarações zeradas à Administração Tributária em todos os anos-calendário objeto da autuação (2006, 2007, 2008 e 2009), conforme Relatório Fiscal. Confira-se, ainda, o seguinte excerto do referido Relatório (fls. 60):

Como o contribuinte só apresentou declarações de imposto de renda pessoa jurídica com valores zerados, sendo o fato considerado como práticas reiteradas à legislação tributária e do embaraço à fiscalização, com a não apresentação dos livros contábeis, os créditos tributários estão sendo constituídos com multas qualificadas, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, (...)

Entendeu o Colegiado que andou bem o Fisco, ao aplicar ao lançamento a multa de 150%. De fato, diante da recusa do contribuinte em não apresentar os livros contábeis e fiscais da empresa, foi efetuado o levantamento da receita bruta para apuração das bases de cálculo dos impostos e contribuições, através das notas fiscais apresentadas e ao longo de quatro anos o contribuinte apresentou declarações zeradas, com exceção do mês de novembro de 2008, em que informou receita de R\$ 15.700,00, com o claro propósito de manter ocultos da autoridade fazendária os fatos geradores tributários. E tal conduta é aquela capaz de dar azo à duplicação da multa de ofício, conforme art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, verbis:

Lei nº 9.430/1996:

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 deste artigo será duplicado 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."

[...]

Lei nº 4.502/1964:

Processo nº 15504.000372/2010-12
Acórdão n.º **1201-001.843**

S1-C2T1
Fl. 6.094

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;

[...]

O Colegiado decidiu, então, por negar provimento ao recurso voluntário, também no que tange à multa qualificada.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães