



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.003460/2007-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.846 – 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2018
Matéria SIMPLES FEDERAL - MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CELSON BAR E RESTAURANTE LTDA - ME

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, em conduta reiterada e uniforme, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, visando se esquivar do pagamento de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 549/557) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº 1102-00.354 (e-fls. 526/532), da sessão de 15 de dezembro de 2010, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício relativa à infração "diferença de base de cálculo".

A autuação fiscal, de IRPJ-Simples e reflexos (e-fls. 385/449) tipificou duas infrações, (1) presunção de omissão de receitas de depósitos bancários com origem não comprovada; (2) diferença de base de cálculo, decorrente da diferença entre receitas escrituradas e não declaradas. Ambas as infrações tiveram multa qualificada (150%). Foi apresentada impugnação (e-fls. 477/487) e a decisão de primeira instância (e-fls. 492/166) julgou o lançamento procedente. Foi interposto recurso voluntário (e-fl. 509/518) pela Contribuinte, cujo provimento foi parcial nos termos da ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SISTEMÁTICA. DECADÊNCIA.

O que determina a natureza do lançamento, se por homologação ou declaração, é a legislação específica do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador. Uma vez observada qualquer dessas condutas o marco inicial de contagem desloca-se para o primeiro dia do exercício subsequente.

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ÔNUS DA PROVA.

Por presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os depósitos efetuados em conta bancária cuja origem dos recursos depositados não tenha sido comprovada pela contribuinte mediante apresentação de documentação hábil e idônea, caracterizam omissão de receita.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A prática de não registrar na contabilidade conta corrente bancária e sua movimentação evidencia o intuito doloso de

ocultar a obrigação tributária principal, o que implica na qualificação da multa de ofício.

OMISSÃO DE RECEITA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Incabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a receita tomada em conta pelo procedimento fiscal para o lançamento dos tributos do SIMPLES foi colhida em livro contábil (Razão) da própria contribuinte, afluindo a hipótese de declaração inexata, igualmente prevista no mesmo comando legal e cuja penalidade pecuniária é aquela prevista em seu inciso I, qual seja, multa de 75%.

A PGFN opôs embargos de declaração (e-fls. 534/545) que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 582/586).

A PGFN interpôs recurso especial para tratar da matéria sobre a qualificação da multa de ofício (150%) para a infração "diferença de base de cálculo". Apresentou dois paradigmas, nº 101-96.446 e 105-17.034, para demonstrar a divergência. Discorre que incorreu em equívoco a decisão recorrida, vez que restou demonstrada a conduta reiterada e sistemática para omitir rendimentos tributáveis, tendo sido caracterizado o dolo.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 587/590) deu seguimento ao recurso especial.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 693/697). Aduz que a decisão recorrida não merece reparos em relação à desqualificação da multa da infração "diferença de base de cálculo", sendo que o fato de a empresa ter registrado suas receitas em livros próprios, permitindo ao Fisco constituir o crédito tributário a partir das informações contabilizadas não se coaduna com a conduta de quem pretende ocultar, de forma dolosa, o fato gerador da obrigação tributária. Requer pela negativa do provimento do recurso especial da PGFN.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 616/636), cujo seguimento foi negado por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 714/723). Foi apresentado agravo (e-fls. 745/756), que foi rejeitado por despacho de admissibilidade de agravo (e-fls. 759/765).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 587/590, para **conhecer** do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A qualificação da multa de ofício relativa à infração denominada " diferença de base de cálculo" foi assim descrita pela autoridade fiscal:

Em consulta ao sistema de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, verificamos que a empresa Celson Bar e Restaurante, CNPJ 02.713.812/0001-00 é optante pelo SIMPLES desde sua abertura, em 22/08/1998, na condição de microempresa (fls. 336).

Por meio do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 13/10/2006, intimamos a empresa a apresentar, dentre outros, os livros fiscais e contábeis referentes ao ano-calendário de 2002. A partir do Livro Razão, apuramos os valores escriturados de receita auferidos pela empresa nesse período e compusemos a "Planilha de Apuração de Receitas Mensais" (fls. 05 a 08).

A empresa apresentou à SRF, Declaração de Inatividade referente ao ano-calendário de 2002 , onde declara que permaneceu, durante todo esse ano-calendário, sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial (fls. 337 e 338), o que diverge das informações registradas em sua escrituração contábil.

Em consulta ao Sistema Informatizado de Arrecadação da SRF - SINAL, onde são registrados os recolhimentos de tributos federais efetuados pelo contribuinte, constatamos que não houve quaisquer recolhimentos relativos ao SIMPLES (fls. 344).

Diante ao exposto, tendo em vista a não declaração e recolhimento dos valores de SIMPLES devidos pela empresa referentes à receita auferida escriturada no Livro Razão, efetuamos os respectivos lançamentos.

Ora, resta clara a presença do dolo na conduta da Contribuinte.

No caso concreto, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Foi apresentada pela Contribuinte **Declaração de Inatividade** (e-fl. 337), informando ao Fisco Federal que teria permanecido durante todo o ano-calendário de 2002 sem exercer qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial. No presente caso, não se trata meramente de um lançamento onde se apurou a diferença entre as receitas escrituradas e não declaradas. O que os presentes autos demonstram é a intenção da

empresa de se esquivar, deliberadamente, de suas obrigações tributárias, encaminhando declaração para a Receita Federal atestando a sua **inatividade**, com valores **zerados**, para todo o ano-calendário de 2002, informação completamente dissociada dos fatos, vez que se comprovou o auferimento de receitas no período.

O *plus* na conduta é evidente. Não houve apenas uma inconsistência entre valores escriturados e declarados, pelo contrário, restou caracterizada intenção de ocultar da Fiscalização Federal a percepção de receitas tributáveis.

Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CÉZAR ROBERTO BITENCOURT¹:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT² discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos³:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

A presença dos elementos cognitivo e volitivo resta evidente, tendo em vista que a Contribuinte tinha **conhecimento pleno** dos valores apurados, escriturados em sua contabilidade, e, apesar disso, encaminhou declaração de **inatividade** para a Receita Federal.

E a conduta não foi restrita a um fato gerador, pelo contrário, refere-se a fatos geradores ocorridos durante todo o ano de 2002: 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002 e 31/12/2002.

Não foi um acidente, ou um acaso. Tratou-se de conduta deliberada e consciente.

Nesse contexto, mostram precisas as conclusões da autoridade autuante:

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

² BITENCOURT, 2007, p. 269.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

O fato de a empresa não ter declarado à SRF qualquer valor de receita referente ao ano-calendário de 2002, omitindo, em tese intencional e conscientemente, a totalidade do faturamento na Declaração entregue à SRF, evidencia seu intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que, conforme art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, configura-se como sonegação, conduta tipificada como crime no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, o que elevou a multa de ofício do presente lançamento para 150%, conforme inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Cabe, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura