



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.723102/2011-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.407 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOA - ENGENHARIA E PARTICIPACOES LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

O Legislador não classificou a omissão de receitas e o respectivo descumprimento de obrigação acessórias por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos, não apresentar declaração ou apresentar declaração inexata, por si só não é suficiente para caracterizar dolo, fraude ou simulação, ensejando a multa de ofício ordinária, de 75%, de acordo com o que prescreve o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) em relação ao ano-calendário de 2007, negar provimento ao Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento; e (ii) em relação ao ano-calendário de 2008, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 1.241/1.253) interposto pela *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1402-001.738** (fls. 1.217/1.226), complementado pelo Acórdão nº **1402-002.138** (fls. 1.235/1.239), proferido este último em sede de *embargos de declaração* acolhidos sem efeitos infringentes, na parte em que o Colegiado afastou a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%.

Em resumo, o litígio decorre de *Autos de Infração* (fls. 3/61) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), na sistemática do lucro arbitrado, referentes aos anos calendário de 2007 e 2008, em razão da identificação de omissão de receitas provenientes de venda de imóveis.

Foram lavrados, também, *Termos de Sujeição Passiva Solidária* em face das pessoas jurídicas Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda. e Global Serviços e Obras Ltda..

De acordo com a descrição da infração descrita na autuação fiscal:

(...)

Omissão de receitas na alienação de três imóveis (lotes de terreno). O contribuinte , em dezembro de 2007, alienou os lotes 2F (matricula 204.783), 3D1 (matricula 202.221) e 3D2 (matricula 202.222), localizados no loteamento denominado "Royai Park", limitados com a avenida Dr. Paulo Machado, a rua Tabelião Murilo Rolim, a alameda Príncipe Ranier, a rua Mauro Roquério de Barros Wanderley e a rua Jintoku Minei, todos matriculados no Cartório do 1º Ofício de Registro de Imóveis de Campo Grande, MS.

Conforme a Primeira Alteração Contratual da empresa, ocorrida em 07/02/2007, os lotes foram adquiridos através da integralização do seu capital social da seguinte forma:

Lote	Sócio Integralizador	Custo de Aquisição (R\$)
2F	Global ...	491.131,00
3D1	Cobel ...	234.835,00
3D2	Global ...	102.760,00

O primeiro lote (2F) foi alienado para Klabin Segall São Paulo 29 Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 09.008.837/0001-51, que posteriormente mudou seu nome para Hesa 78 Investimentos Imobiliários Ltda.

Os outros dois lotes (3D1 e 3D2) foram alienados para Klabin Segall São Paulo 28 Empreendimentos Imobiliários Ltda, CNPJ 09.008.802/0001-12, que posteriormente mudou seu nome para Hesa 76 Investimentos Imobiliários Ltda. Estas duas alienações foram realizadas através de único instrumento, com único valor de alienação, portanto as receitas tributáveis auferidas na venda destes dois lotes estão sendo apuradas de forma conjunta, sendo o custo de aquisição a soma dos custos de aquisição dos dois lotes.

As receitas tributáveis envolvem os seguintes valores:

Lote	Valor de Alienação (R\$)	Custo de Aquisição
2F	10.781.143,00	491.131,00
3D1 e 3D2	7.218.857,00	337.595,00

Esclarecimentos importantes:

1) Os dois instrumentos de alienação têm a denominação “Contrato de Compromisso de Venda e Compra e Outros Pactos”, entretanto, são de fato contratos de compra e venda, porque:

a) No capítulo III – Da Posse – idênticos nos dois contratos, as posses dos lotes foram transferidas naqueles atos.

b) No capítulo IV - Das Condições Gerais - também idênticos nos dois documentos, consta que os contratos são ajustados "em caráter irrevogável e irretratável para as partes contratantes, e poderá ser levado a registro para efeitos legais, ficando, desde já, autorizados todos os registros, averbações e cancelamentos que se fizerem necessários". Quer dizer que não havia possibilidade de desistência, assim como em qualquer operação de compra e venda, por isso também não havia previsão de multa para a parte que eventualmente desistisse do negócio, sendo que esse tipo de penalidade normalmente consta de compromisso de compra e venda.

c) Também consta no capítulo IV que: “Fica a COMPRADORA autorizada, desde já, a ceder e transferir, ou fazer a correspondente promessa, ou, de outra forma dispor, no todo ou em parte, dos direitos decorrentes deste compromisso de venda e compra, bem como das unidades que comporão a edificação que levantar no local, sem qualquer interferência, anuência ou participação da VENDEDORA”. Desta forma, a compradora, que já adquirira a posse, adquiriu também a propriedade dos imóveis, conforme definido no art. 1.228 do Código Civil de 2002.

d) Os fatos geradores da obrigação tributária ocorreram conforme previsto no art. 116, II, do CTN, combinado com o art. 117, inciso II, também do CTN. As vendas foram celebradas juridicamente com a assinatura dos dois Contratos de Compromisso de Venda e Compra e Outros Pactos, assim como ficou demonstrado acima, e a condição resolutória seria a apresentação da documentação exigida e a sua aprovação. Os fatos geradores ocorreram independentemente do cumprimento da condição resolutória.

e) Os contratos posteriores, mesmo que registrados em cartório, alteraram somente as datas dos pagamentos e as atualizações das parcelas ainda devidas.

2) Através do recolhimento de R\$ 28.357,41 a título de IRPJ do 4º trimestre de 2007, conforme cópia de DARF apresentada, sob o código 2089, o contribuinte optou pela tributação do lucro presumido.

3) Além do Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte foi intimado outras quatro vezes e cientificado de Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal:

(...)

4) O contribuinte foi reiteradas vezes intimado a apresentar o livro caixa e a escrituração contábil, e alertado de que o não cumprimento implicaria o arbitramento do lucro, desta forma, em cumprimento ao disposto no art. 527 e 530, III, do RIR/1999, o lucro está sendo arbitrado. Deve ficar claro que o arbitramento do lucro não é uma penalidade, é a forma de apuração do lucro prevista na legislação quando o optante pelo lucro presumido não apresenta seu livro caixa e a sua escrituração contábil. Ademais, apesar de o lucro estar sendo arbitrado, os custos de aquisição dos imóveis foram excluídos da base de cálculo.

5) Após intimadas, as empresas compradoras forneceram planilhas com datas dos pagamentos, valor do principal, histórico e valor das atualizações. Assim, foi possível elaborar, para cada alienação, o Demonstrativo da Receita Tributável (em anexo), onde está demonstrada a dedução dos custos proporcionalmente ao recebimento do valor do principal. As atualizações não participam na determinação da proporcionalidade dos custos, para esse cálculo foram considerados somente os valores do principal. As atualizações estão sendo tributadas juntamente com o principal, ou isoladamente quando o valor recebido não continha o principal.

6) Pelos motivos abaixo a convicção é de que houve prática de crime de sonegação definido no art. 71, I, da Lei 4.502/64, portanto a multa está sendo qualificada em 150%:

a) A empresa foi intimada no Termo de Início do Procedimento Fiscal a justificar por que os tributos incidentes sobre as receitas auferidas nas alienações dos imóveis não foram integralmente declarados e recolhidos, então ela justificou "que por motivos particulares e financeiros, não conseguimos saldar o valor dos impostos apurados em decorrência da sua materialidade". A impossibilidade de realizar o pagamento integral pode realmente ter ocorrido, mas a empresa não justificou por que os créditos tributários não foram declarados, oferecidos à tributação, reconhecido que devia, para posterior pagamento. Ademais, a alegação é falsa, pois está comprovado que a empresa recebeu significativos valores ao longo de 2008, mais que suficientes para quitar o débito apurado.

b) A empresa, além de não ter apresentado quaisquer das declarações obrigatórias relativas a 2007, não apresentou à fiscalização o livro caixa ou a sua escrituração contábil, apesar de intimada quatro vezes, evidentemente a fim de dificultar a apuração e a documentação do fato gerador dos tributos.

c) A empresa autuada apresentou DIPJ/2009 (ano-calendário 2008) como inativa, entretanto, ficou comprovado que ela recebeu parcelas nesse ano-calendário e que, portanto, deveria ter declarado essas receitas na DIPJ/2009.

7) Além da venda dos três lotes, desde o registro do seu contrato social na Junta Comercial, em 10/01/2007, não há registro de que a Joá tenha praticado outra atividade empresarial, fato esse que fundamenta a convicção de que ela foi formalizada somente para assumir a responsabilidade dos créditos tributários não recolhidos. No contrato social e suas alterações consta que os lotes pertenciam a duas empresas em plena atividade, que os utilizaram para integralizar o capital social da Joá (07/02/2007), mas que em menos de 4 meses das suas entradas se retiraram do quadro social (28/05/2007). Duas importantes observações devem ser feitas: 1) O Sr. Júlio César Alamy e o Sr. Ricardo Jorge Carneiro da Cunha são sócios das duas empresas integralizadoras, sendo que o primeiro é sócio-administrador da Joá; 2) Essas duas empresas certamente têm patrimônio para garantia do crédito tributário, mas a Joá não tem imóvel e nem veículo.

(...)

Cada um dos sujeitos passivos apresentou impugnação (fls. 412/449; 743/756; e 904/917), impugnações estas julgadas integralmente improcedentes pela DRJ (cf. Acórdão de fls. 1.063/1.079).

A contribuinte e os solidários interpuseram *recursos voluntários* (fls. 1.110/1.202) que, por maioria de votos, foram julgados parcialmente procedentes, *para excluir a responsabilidade dos coobrigados e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%*.

Houve oposição de embargos de declaração pela PGFN (fls. 1.229/1.231), os quais, após admitidos (fls. 1.234), foram acolhidos *para sanar a contradição entre o registro da decisão e o voto condutor, e confirmar o provimento parcial do recurso com redução da multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado*.

Cientificada da decisão de segunda instância, a PGFN apresentou o recurso especial (fls. 1.241/1.253), admitido nos seguintes termos (fls. 1.256/1.262):

A Recorrente alega que no tocante à desqualificação da multa de 150% para 75%, a decisão recorrida diverge do entendimento esposado nos arestos paradigmas seguintes: acórdão nº **101-96.668**, de 17/04/2008, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de

Contribuintes, e, o acórdão nº **1102-001.321**, de 24/03/2015, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos formais estabelecidos no artigo 67, § 11 da referida Portaria Regimental, tendo em vista que foram reproduzidas na íntegra, no corpo do recurso especial, as ementas dos mencionados acórdãos, dito paradigmas de divergência, que serão analisados para fins de verificação da divergência apontada.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados, na parte que diz respeito à matéria:

Acórdão nº **101-96.668**, de 17/04/2008

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

Acórdão nº **1102-001.321**, de 24/03/2015

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL OU LIVRO DIÁRIO.

Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte cuja escrituração contenha deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou para determinar o lucro real, assim como o contribuinte, optante pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, que não mantenha escrituração regular e cujo Livro Caixa não reproduza com fidedignidade a sua movimentação bancária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação ou a apresentação de declaração de valor muito inferior ao do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n.4.502/64.

No tocante à multa qualificada, consta do voto condutor do acórdão recorrido, Acórdão no **1402-001.738**, de 29/07/2014, o seguinte:

Relativamente à multa qualificada, a meu ver a circunstância mais relevante a ser analisada é a ausência de qualquer Declaração no ano calendário de 2007, em conjunto com a apresentação da DIPJ como inativa no ano calendário de 2008.

Sustenta a recorrente que as alienações ocorreram em 2007, daí porque seria coerente a entrega da DIPJ como inativa no ano calendário seguinte.

Vista de forma isolada tal alegação poderia ser tida como razoável.

Entretanto, pelo conjunto dos fatos entendo diferente. Como já mencionado, não foi apresentada qualquer Declaração no ano calendário de 2007, além da ausência de escrituração ou do Livro Caixa. Caso a DIPJ tivesse sido entregue com o registro da venda dos imóveis, a parte da receita não oferecida à tributação, seja em 2007 ou 2008, poderia em tese ser considerada omissão pura e simples sujeita a multa de ofício no percentual de 75%.

Como as alienações que implicaram na ocorrência do fato gerador tributário foram integralmente omitidas, o procedimento da interessada em apresentar DIPJ no ano calendário de 2008 como inativa, justamente no período em que recebeu o montante mais significativo dos valores referentes à venda, constitui-se em agravante para caracterização da sonegação, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Entendo, nessas condições, que a multa deve ser mantida nos termos imputados.

Ressaltando que a aplicação da multa de ofício decorre de disposição expressa da norma (art. 44, da Lei nº 9.430/96), alegações quanto à suposta violação aos princípios

da razoabilidade e proporcionalidade envolvem matéria constitucional falecendo competência a esta Corte para apreciá-la.

E do Acórdão nº 1402-002.138, de 03/03/2016, decorrente dos Embargos de Declaração da PFN, consta o seguinte:

Em primeira apreciação do recurso voluntário, entendi como presentes as circunstâncias que justificaram a imputação da multa qualificada e manifestei-me nesse sentido na proposta de voto.

Durante o julgamento, acolhi as argumentações em sentido contrário explanadas pelos meus pares e mudei a convicção, votando pela redução da multa ao percentual de 75%, no que fui acompanhado por unanimidade.

Quando da formalização do voto, ainda que tenha registrado o resultado do julgamento corretamente, por uma lapso não efetuei as devidas alterações na proposta de voto que, dessa forma, restou contraditória com a decisão.

Cabe, portanto, a retificação do voto condutor com inclusão das razões pela quais o colegiado votou pela desqualificação da multa.

A retificação deve ser feita nos moldes a seguir expostos:

...

Em substituição, inclui-se o seguinte trecho:

[...]

Relativamente à multa qualificada a autoridade lançadora, no item 6 da folha de continuação do auto de infração, afirma na alínea “a” que a interessada não justificou o motivo de não ter declarado a receita decorrente da alienação dos imóveis.

Até aqui, tem-se apenas a descrição da irregularidade correspondente à omissão de receita.

Na alínea “b”, a Fiscalização registra a não apresentação das declarações no ano calendário de 2007 e os documentos da escrituração.

A ausência das declarações, por si só, não pode dar azo à qualificação da multa. Quanto aos documentos da escrituração, a não apresentação foi suprida pelo arbitramento.

Na alínea “c”, o Fisco indica como irregularidade que justificou a qualificação da multa o fato do sujeito passivo ter entregue a Declaração correspondente ao ano calendário de 2008 como inativa, mesmo tendo recebido parcelas do valor de alienação ao longo desse período.

Nesse ponto, convenci-me de que o recebimento das parcelas não descaracterizaria a inatividade no ano calendário de 2008 pois, fato incontroverso, as operações sob exame ocorreram no ano-calendário anterior e não há indicativo de qualquer outra movimentação operacional da pessoa jurídica naquele período.

A rigor, em função do regime de competência, toda a tributação poderia incidir no ano calendário de 2007. Ocorre que a autoridade fiscal na apuração do valor tributável utilizou o permissivo legal em operações dessa natureza, pelo qual o resultado obtido na venda de imóveis a prazo pode ser diferido pelos meses em que ocorreram os recebimentos.

Assim, a acusação de prestação de informação falsa na DIPJ não se sustenta.

Do exposto, ainda que a irregularidade tributária seja incontestável, entendo que as razões apresentadas pelo Fisco não são suficientes para justificar a imputação da multa qualificada.

[...]

Do confronto da ementa do acórdão paradigma **1102-001.321** com excertos dos acórdãos recorridos, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois,

enquanto no acórdão recorrido e decorrente dos embargos, decidiu-se pela desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%, mesmo que constatada pela fiscalização operações feitas, pelo contribuinte, sem escrituração sequer em livro Caixa, e ainda com ausência de declaração ao Fisco, sem justificativa do contribuinte; no acórdão paradigma (**1102-001.321**) conclui-se que, a prática de ocultar do fisco, mediante a não apresentação de declaração do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Vê-se ainda que, tanto no acórdão recorrido quanto no acórdão paradigma mencionado adotou-se o regime de tributação pelo arbitramento do lucro.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial arguida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Cientificada da decisão do CARF e do seguimento do apelo fazendário, a contribuinte ofereceu *contrarrazões* (fls. 1.378/1.387), pugnando pelo não conhecimento e manutenção da decisão nesse ponto, bem como interpôs recurso especial (fls. 1.266/1.275), mas este não foi admitido (cf. fls. 1.404/1.409).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atendeu aos demais requisitos legais.

Segundo a Recorrente, a decisão recorrida diverge do entendimento proferido nos Acórdão nº 101-96.668 e nº 1102-001.321.

O despacho de admissibilidade, porém, apenas registrou o confronto do que restou decidido no acórdão recorrido com o segundo paradigma (Acórdão nº 1102-001.321), tendo caracterizado o dissídio a partir desta decisão.

E da análise das razões de decidir do segundo paradigma, realmente é possível criar a convicção de que, caso o Colegiado que proferiu aquela decisão julgasse a presente matéria, a decisão ora recorrida potencialmente seria reformada, de forma a restabelecer a qualificação da multa.

Isso porque, apesar dos casos não serem idênticos, ambos dizem respeito à tributação por omissão de receitas não declaradas (inclusive da própria atividade), pelo método de arbitramento em razão de ausência de escrituração.

Nesse contexto, a decisão ora recorrida entendeu que a conduta omissiva, mesmo somada à falta de apresentação de declaração (2007), não caracteriza dolo suficiente a duplicar a multa de ofício, ao passo que o segundo paradigma concluiu que a *prática de ocultar do fisco*,

mediante a não apresentação de declaração do efetivo montante da obrigação tributária principal, para eximir-se de seu pagamento, sem qualquer justificativa pelo contribuinte, constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 71 da Lei n. 4.502/64.

Tendo isso em vista, concordo que o confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do necessário dissenso jurisprudencial.

Dessa forma, conheço do Recurso Especial nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 1.256/1.262.

Mérito

A fiscalização qualificou a multa de ofício (de 75% para 150%) sob a premissa de que a Recorrente teria sido constituída para omitir e não declarar receitas de vendas de imóveis, o que configuraria hipótese de sonegação fiscal, ensejando, assim, a duplicação da penalidade.

Trata-se de tese conhecida pelo presente Julgador, que sempre afastou a qualificação da penalidade fundada na própria omissão de receita nos julgamentos que participei quando integrante de Turma Ordinária do CARF, conforme atestam os Acórdãos 1201-001.821 (Sessão de 26/07/2017), 1201-002.255 (Sessão de 13/06/2018), 1201-002.273 (Sessão de 14/06/2018), 1201-002.329 (Sessão de 26/07/2018), 1201-003.411 (Sessão de 11/12/2019), dentre outros.

Com base, então, nesses precedentes, e sem prejuízo de alguns complementos, passaremos a expor novamente nossas razões contrárias à qualificação em situações de “*pura omissão de receitas*”, sejam elas presumidas ou oriundas da própria atividade do contribuinte.

Pois bem.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária, objetivando, com isso, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática dos ditos *atos dolosos*, isto é, *fraudulentos*, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

Nesse ponto, é importante não perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar, postergar o tributo ou descumprir obrigação acessória (caso de não apresentar declaração ou apresenta-la de forma inexata); e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento dos fatos tal como eles se deram na “realidade” e que por isso também possui reflexo na seara penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Vale dizer, a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação.

Isso significa dizer que o não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, desacompanhado de outros elementos fáticos, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do *elemento subjetivo* que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

É justamente por isso que entendo que nenhum reparo cabe à conclusão do Colegiado *a quo* que, em votação unânime, afastou a qualificação da multa com base na seguinte motivação:

Relativamente à multa qualificada a autoridade lançadora, no item 6 da folha de continuação do auto de infração, afirma na alínea “a” que a interessada não justificou o motivo de não ter declarado a receita decorrente da alienação dos imóveis.

Até aqui, tem-se apenas a descrição da irregularidade correspondente à omissão de receita.

Na alínea “b”, a Fiscalização registra a não apresentação das declarações no ano-calendário de 2007 e os documentos da escrituração.

A ausência das declarações, por si só, não pode dar azo à qualificação da multa. Quanto aos documentos da escrituração, a não apresentação foi suprida pelo arbitramento.

Na alínea “c”, o Fisco indica como irregularidade que justificou a qualificação da multa o fato do sujeito passivo ter entregue a Declaração correspondente ao ano-calendário de 2008 como inativa, mesmo tendo recebido parcelas do valor de alienação ao longo desse período.

Nesse ponto, convenci-me de que o recebimento das parcelas não descaracterizaria a inatividade no ano-calendário de 2008 pois, fato incontroverso, as operações sob exame ocorreram no ano-calendário anterior e não há indicativo de qualquer outra movimentação operacional da pessoa jurídica naquele período.

A rigor, em função do regime de competência, toda a tributação poderia incidir no ano-calendário de 2007. Ocorre que a autoridade fiscal na apuração do valor tributável utilizou o permissivo legal em operações dessa natureza, pelo qual o resultado obtido na venda de imóveis a prazo pode ser diferido pelos meses em que ocorreram os recebimentos.

Assim, a acusação de prestação de informação falsa na DIPJ não se sustenta.

Do exposto, ainda que a irregularidade tributária seja incontestável, entendo que as razões apresentadas pelo Fisco não são suficientes para justificar a imputação da multa qualificada.

Com efeito, os fatos relatados pela fiscalização demonstram que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receita, omissão esta que levou, por consequência, ao descumprimento da respectiva obrigação acessória, mas sem qualquer prova de um elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributo.

Tanto é assim que foi a própria contribuinte, em atendimento à fiscalização (fls. 107 e seguintes), que apresentou os contratos de venda dos imóveis, escrituras públicas e respectivas matrículas, documentos estes que constituíram a própria base da tributação de ofício das receitas que haviam sido omitidas.

Ainda que a contribuinte, ao não declarar e pagar tributos que potencialmente sabiam ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral ou a ética, aos olhos do Direito esta prática não constitui hipótese de qualificação da penalidade, uma vez que, conforme visto, o não pagamento de tributo, a falta de declaração ou sua declaração inexata não revelam por si só dolo, fraude ou sonegação em sentido técnico.

A lei, na verdade, tipificou a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento, número de meses

ou sabe-se lá o que) como apta a ensejar a multa de ofício ordinária, de 75%, conforme atesta o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispositivo este que novamente trago à baila:

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;

Ora, o *não pagamento de tributos e/ou a falta/inexatidão de declaração* – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - são hipóteses já tipificadas no Direito Tributário que atraem a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando, portanto, a sua qualificação.

Por mais preconceito que se possa ter do volume de receita que foi omitido, sua origem ou por quanto tempo o contribuinte apresentou declaração inexata ou não declarou, o fato é que estas condutas são insuficiente, aos olhos da própria lei de regência, para exigir a onerosa multa de ofício de 150%.

Como diria Eros Grau¹, “*vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.*”

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

¹ Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Como bem pontuado pelo I. Relator, o dissídio jurisprudencial presente nestes autos diz respeito à caracterização da hipótese legal de qualificação da penalidade diante da conduta de omitir receitas da atividade, não declaradas e não refletidas na escrituração, inclusive ensejando o arbitramento dos lucros.

A Contribuinte argumenta, em contrarrazões, que *não houve a comprovação de qualquer ação ou omissão dolosa e que a Recorrente sequer foi capaz de enquadrar a suposta atividade lícita da Recorrida em uma ou outra das previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66*. Questiona como poderia ter havido omissão dolosa se foram juntados aos autos os contratos de venda e compra e outros pactos, escrituras públicas lavradas no 16º Tabelião de Notas de São Paulo e matrículas dos imóveis após a transferência de titularidade da propriedade, *DECLARANDO O VALOR INTEGRAL DAS RECEITAS DECORRENTES*. Acrescenta que não houve prejuízo à tributação, viabilizada que foi por meio de arbitramento dos lucros e demanda individualização da situação que demonstre o dolo, ressaltando, ainda, que a falta de apresentação do Livro Caixa não favoreceria a tese fiscal. Conclui que há mera presunção, até porque *o fato de haver ou não declaração ou qualquer outro tipo de reconhecimento de débito tributário, por si só, não revela ou comprova qualquer ato doloso por parte da Recorrida*. Menciona, ainda, que o negócio jurídico se verificou em 2007, e que em 2008 somente houve o recebimento.

A autoridade fiscal, porém, demonstra que a Contribuinte alienou unidades de um loteamento integralizados ao seu capital em fevereiro/2007 por Global Serviços de Engenharia e Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda, seguindo-se a alienação por R\$ 10.781.143,00 de imóveis recebidos por R\$ 491.131,00, e por R\$ 7.218.857,00 de imóveis recebidos por R\$ 337.595,00. Considerando os valores recebidos em caixa até 2008, o fiscal autuante afirmou falsa a alegação da Contribuinte de que “por motivos particulares e financeiros, não conseguimos saldar o valor dos impostos apurados em decorrência da sua materialidade”, acrescentando que não foi apresentada a DIPJ do ano-calendário 2007, assim como informada inatividade no ano-calendário 2008, além de não ter sido escriturado o Livro Caixa ou mantida escrituração contábil nos períodos referidos.

Observou, ainda, que *não há registro de que a Joá tenha praticado outra atividade empresarial, fato esse que fundamenta a convicção de que ela foi formalizada somente para assumir a responsabilidade dos créditos tributários não recolhidos*. Anotou que as pessoas jurídicas que aportaram os imóveis no capital da autuada se retiraram do quadro social meses depois, mas que sócio delas era sócio administrador da autuada.

Estas as circunstâncias que resultaram na conclusão de que a multa deveria ser qualificada, vez a ocorrência de sonegação, na forma do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Logo, os contornos da conduta e o fundamento legal para qualificação da penalidade foram devidamente expostos na acusação fiscal. Demais disso, não se trata, aqui, de hipótese alcançada pela Súmula CARF nº 25 porque a acusação fiscal não reporta presunção legal de omissão de receita, mas sim omissão de receita provada por documentos correspondentes à atividade imobiliária exercida pela Contribuinte.

O que se tem, portanto, é um dos titulares do grupo empresarial constituindo a pessoa jurídica atuada exclusivamente para ela promover a venda das unidades imobiliárias até então detidas por outras pessoas jurídicas ligadas, sem nada escriturar, declarar ou pagar a título dos tributos devidos em razão do significativo ganho auferido em face dos valores contábil e de alienação dos imóveis. Como bem apontou o fiscal autuante, não é crível que o pagamento dos tributos tenha sido suprimido por dificuldades particulares e financeiras da atuada, estando presentes indícios consistentes e convergentes no sentido de que sua constituição se prestou, justamente, a consolidar sob sua titularidade os tributos que não se pretendia recolher, diante do ganho vislumbrado com a alienação dos imóveis aportados no capital social da atuada, inclusive porque, ao final das operações, as duas empresas que integralizaram os imóveis no capital da atuada apresentaram *patrimônio para garantia de pagamento do crédito tributário, mas a Joá não ter imóvel nem veículos*. O fato de um dos sócios das empresas cedentes dos imóveis não integrar o quadro social da atuada não demanda maiores investigações, porque há convergência suficiente frente à atuação do outro sócio, por meio da qual se deslocou a tributação do ganho na alienação de imóveis de outras pessoas jurídicas do grupo para a atuada, constituída sem outra finalidade senão a de titularizar o ganho de capital e, na sequência, nada fazer no âmbito tributário.

Em tais circunstâncias, não merece reparos a decisão de 1ª instância que assim ponderou:

O quanto descrito pelo autuante é suficiente para que a multa seja aplicada no percentual de 150%.

Mesmo que os atos tenham sido públicos (e não podiam deixar de ser, em face da lei civil) como aduziu a impugnante, a forma utilizada para a venda dos terrenos indica, com segurança, a intenção das empresas envolvidas em não pagar os tributos devidos: não houve declaração quanto aos débitos relativamente ao ano-calendário 2007; mesmo tendo havido o recebimento de quantias significativas em 2008, não houve declaração nem pagamento dos tributos devidos, aliás foi apresentada declaração de “inativa para o período”; a Joá teve seu contrato social registrado na Junta Comercial em 10 de janeiro de 2007 e já, em 7 de fevereiro, a Cobel e a Global ingressaram na sociedade utilizando os terrenos para a integralização do capital, havendo a retirada destas da sociedade logo em 28 de maio de 2007; a Joá não praticou nenhuma atividade senão a venda dos terrenos integralizados como capital social havendo ainda coincidência parcial dos quadros societários das pessoas jurídicas.

Abaixo, trecho de voto emitido no acórdão nº 9202-01.194 – 2ª Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf, de autoria do conselheiro Júlio César Vieira Gomes, cujo entendimento vai no mesmo sentido acima delineado:

*Não se nega que, isoladamente, cada operação realizada é revestida das formalidades necessárias para sua comprovação. Sim, de fato, todas as operações foram praticadas. Os balanços patrimoniais, demonstrativos de resultados, atas de reuniões societárias e outros documentos comprovam isso; contudo, não poderia ser diferente. Na simulação, necessita-se que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos seriam evidenciados e não se alcançariam os efeitos desejados. **Existe simulação quando a aparência não coincide com a realidade.** O natural é que as coisas aparentem o que são; para mudar isso é necessária a simulação.*

*No que se refere aos atos **isoladamente**, todos estão perfeitamente formalizados; tomados um a um encontram validade. Essa característica da forma é importante para convencer o observador de que aparência e realidade coincidem; mas, convence o "miope", aquele que ao enxergar somente de perto só vê as partes e não o conjunto como um todo. Em conjunto, a obra é travestida.*

Com todas as vênias, compreender como válida a arquitetura ora objeto de exame implica aceitar que uma obra possa ser construída com a finalidade de ser demolida. Pois é isso que teria acontecido: as empresas [...] e [...] teriam sido criadas para serem extintas. Seria esse o propósito negocial? Certamente que não. Nas peças recursais não se defende outro propósito dissociado da vantagem obtida em redução de tributo. Não há um propósito não tributário.

Salienta-se, ainda, duas características relevantes para a conclusão sobre a simulação:

a) todas as operações para obtenção da redução de tributo, fase de estruturação, foram realizadas em pouco mais de 1 mês; e

b) todos os participantes das operações possuem interesse comum e se identifica relação de dependência entre si, especialmente o controle exercido por parte do contribuinte.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção do intuito de fraude, que permeia o art. 71 da Lei nº 4.502/64, na apuração das bases dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento nos períodos dos anos-calendário 2007 e 2008,

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in* Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova do dolo e da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação do dolo ou da fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Melhor razão, portanto, cabia ao voto original do relator no acórdão recorrido, indevidamente juntado ao Acórdão nº1402-001.738, apesar de reformulado na sessão de julgamento:

Relativamente à multa qualificada, a meu ver a circunstância mais relevante a ser analisada é a ausência de qualquer Declaração no ano calendário de 2007, em conjunto com a apresentação da DIPJ como inativa no ano calendário de 2008.

Sustenta a recorrente que as alienações ocorreram em 2007, daí porque seria coerente a entrega da DIPJ como inativa no ano calendário seguinte.

Vista de forma isolada tal alegação poderia ser tida como razoável.

Entretanto, pelo conjunto dos fatos entendo diferente. Como já mencionado, não foi apresentada qualquer Declaração no ano calendário de 2007, além da ausência de escrituração ou do Livro Caixa. Caso a DIPJ tivesse sido entregue com o registro da venda dos imóveis, a parte da receita não oferecida à tributação, seja em 2007 ou 2008, poderia em tese ser considerada omissão pura e simples sujeita a multa de ofício no percentual de 75%.

Como as alienações que implicaram na ocorrência do fato gerador tributário foram integralmente omitidas, o procedimento da interessada em apresentar DIPJ no ano calendário de 2008 como inativa, justamente no período em que recebeu o montante mais significativo dos valores referentes à venda, constitui-se em agravante para caracterização da sonegação, nos termos do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Entendo, nessas condições, que a multa deve ser mantida nos termos imputados.

Ressaltando que a aplicação da multa de ofício decorre de disposição expressa da norma (art. 44, da Lei nº 9.430/96), alegações quanto à suposta violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade envolvem matéria constitucional falecendo competência a esta Corte para apreciá-la.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Em que pese o bem fundamentado voto do d. conselheiro relator, entendo que a situação sob exame comporta análises distintas em relação a cada um dos períodos objeto do lançamento.

Com efeito, com relação ao não-calendário 2007, o fato de a contribuinte não ter apresentado as declarações a que estava obrigada não me parece suficiente para caracterizar a intenção dolosa de sonegar os tributos devidos no período, mesmo porque, ainda que em montante inferior ao que seria devido, a empresa recolheu IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos aos fatos geradores ocorridos em dezembro de 2007 (DARF's fls. 151/154), mês em que ocorreram as transações imobiliárias sujeitas à tributação.

Também não considero elemento hábil a caracterizar o intuito de sonegação o fato da empresa não ter apresentado o livro Caixa ou sua escrituração contábil, que segundo a autoridade fiscal visaria a dificultar a apuração do fato gerador. Uma vez que o lucro foi arbitrado, tal circunstância sequer se prestaria para o agravamento da penalidade previsto no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/1996, nos termos da Súmula CARF nº 96².

Por fim, a acusação fiscal de que a empresa, ora recorrida, foi constituída com o único intuito de “assumir a responsabilidade dos créditos não recolhidos” em nome das duas empresas (Cobel Construtora de Obras de Engenharia Ltda e Global Serviços de Engenharia Ltda) que aportaram os bens em seu patrimônio e que depois se retiraram do quadro social, carece de aprofundamento investigativo e probatório, pois em que pese o sócio administrador da autuada (Sr. Julio Cesar Alamy) integrasse o quadro das mesmas, o outro sócio daquelas empresas (Sr. Ricardo Jorge Carneiro da Cunha) não integrava o quadro societário da recorrida.

Tal discrepância implica na suposição de que o segundo sócio (Sr. Ricardo) teria recebido sua parte nos lucros das operações de forma oculta, sob pena de se inferir que ele seria lesado para que o outro sócio se beneficiasse, não apenas do não pagamentos dos tributos que seriam devidos, como de todo o lucro da operação. A primeira suposição carece de prova nos autos, enquanto que a segunda não parece fazer sentido.

Assim, não me parece que subsistam elementos para a qualificação da multa com relação ao ano-calendário 2007.

Situação distinta, a meu ver, ocorre quanto ao ano-calendário 2008, em relação ao qual a contribuinte deliberadamente apresentou Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica – Inativa (fl.388).

Tal ato, volitivo, vai além da mera declaração inexata, como defende o d. conselheiro relator em seu voto.

Ao se declarar inativa, a contribuinte a um só tempo cumpre com a obrigação formal (acessória) e de outro se desonera, ao menos em tese, do recolhimento de qualquer tributo e da apresentação das demais declarações a que estaria obrigado, demandando a ação fiscalizadora da administração tributária para verificar, *in concreto*, sua real situação econômico-financeira e fiscal.

Ou seja, visa retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores relativos às operações realizadas no período, passíveis de tributação.

Ainda que não haja a acusação ou comprovação de qualquer vício formal ou material nos negócios jurídicos que visassem a modificar sua natureza ou circunstâncias materiais ou mesmo a condição pessoal do contribuinte, há que se considerar que os fatos

² Súmula CARF nº 96:

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

geradores dos tributos lançados, em especial do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, são complexivos e para sua apuração revela-se imprescindível a apuração do resultado pela contribuinte, por uma das formas previstas em lei e informá-la ao Fisco.

Ao informar a condição de inativa na DIPJ/2009, a contribuinte declara não ter realizado qualquer fato gerador de tributos no período, retardando o conhecimento do Fisco inclusive quanto à realização de atos jurídicos suscetíveis de serem alcançados pela tributação.

Note-se que o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, define expressamente como **sonegação** “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 (...)**”, o que se diferencia da conduta fraudulenta, prevista no art. 72 da mesma lei, que aí sim exige comprovação de ação ou omissão dolosa, visando a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, visando a reduzir ou suprimir o tributo devido.

No caso concreto, observa-se que, além das escrituras definitivas terem sido lavradas apenas no mês junho de 2008, quase noventa por cento do valor relativo às vendas dos imóveis foi recebido em parcelas a partir do mês de janeiro de 2008 (Vide planilha, fl. 29, anexa ao auto de infração).

Destarte, com a devida vênia, entendo que não se sustenta o raciocínio empreendido pelo d. relator do acórdão recorrido de “*que o recebimento das parcelas não descaracterizaria a inatividade no ano-calendário de 2008 pois, fato incontroverso, as operações sob exame ocorreram no ano-calendário anterior e não há indicativo de qualquer outra movimentação operacional da pessoa jurídica naquele período*”.

Ainda que a empresa não tenha realizado qualquer outra operação comercial no ano-calendário 2008, o recebimento da maior parte do valor das venda neste período - (quase noventa por cento, repita-se) - é fato absolutamente relevante e incontroverso de que realizou operações financeiras e deu azo ao lançamento para a cobrança dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

De outra parte, a afirmação de que “*A rigor, em função do regime de competência, toda a tributação poderia incidir no ano-calendário de 2007*”, dependeria do oferecimento à tributação do montante integral das operações pela contribuinte naquele período, o que não era sequer esperado, ante a possibilidade legal de diferimento dos tributos sobre as parcelas vincendas, e à própria situação de dificuldade financeira alegada pela contribuinte, e que, mais importante, não ocorreu no caso concreto.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial para que seja restabelecida a multa qualificada sobre as diferenças de tributos lançadas relativas aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2008.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado