



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

Processo nº 10240.003408/2008-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.928 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - QUALIFICAÇÃO DE MULTA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CATARINENSE COMERCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

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, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, quanto a 2003 e 2004, sendo aplicada multa de 150% quanto a três infrações descritas em Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal (fls. 36 e 85, volume 1).

Destaca-se trecho do TVF a respeito de infrações e multa qualificada imposta (fls. 107):

45.Com base em todos os termos, livros e documentos apresentados ou obtidos até a presente data, foi feita a seguinte análise com relação à fiscalização dos anos calendários de 2003 e 2004.

46. A Tabela 01 mostra os valores consolidados por banco/agência/conta em totais mensais dos depósitos/créditos em contas correntes do contribuinte, contidos nos Anexos I e II do Termo de Intimação Fiscal nº 0015. A solicitação para comprovação desses valores de depósitos/créditos em conta corrente foi objeto do Termo de Intimação Fiscal nº 0015, de 25/06/2008, não sendo comprovados pelo contribuinte por documentação hábil e idônea. (...)

INFRAÇÃO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS - ANO CALENDÁRIO 2003 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

51. Não havendo apresentação de documentos por parte do contribuinte que pudessem identificar e comprovar a origem dos recursos, e que pudessem comprovar a correta escrituração dos valores dos lançamentos submetidos a sua comprovação, foram lançados os valores de lucro/receita/faturamento constantes nas

Tabelas 01 como OMISSÃO DE RECEITA — DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS (...)

INFRAÇÃO: RECEITAS DA ATIVIDADE - ANO-CALENDÁRIO 2004 (...)

67. *Pela consulta à DIPJ do exercício 2005, ano calendário 2004, verificamos que o contribuinte optou pela forma de tributação pelo lucro presumido.*

68. *Em consulta aos sistemas da RFB foi verificada a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF relativa ao ano calendário 2004, e o contribuinte declarou valores mensais devidos de IRPJ no ano-alendário 2004, havendo créditos/pagamentos vinculados aos valores declarados.*

69. *Compulsando os livros fiscais do contribuinte elaboramos a Tabela 05, contendo o cálculo do faturamento no 1 ano-calendário 2004*

72. *Os valores das diferenças encontradas entre o valor do imposto calculado com base no faturamento, levantado segundo a Planilha de Cálculo do Faturamento, e o valor de débito do imposto declarado em DCTF, foram lançados como Receitas da Atividade. (...)*

4. MULTAS (...)

101. *No ano-calendário 2002 o contribuinte teve seu lucro arbitrado, pois não apresentou livros fiscais e foi autuado com base na infração de Depósitos bancários de origem não comprovada, Sendo constituído o processo de nº 10240.002355/2007-49 (Auto de Infração — IRPJ).*

102. *Nos anos-calendário 2003 e 2004 o contribuinte foi autuado com base nas infrações Depósitos bancários Não Contabilizados e Depósitos bancários de origem não comprovada, respectivamente, sendo constituído o processo nº 110240.003408/2008-20. Além disso, salienta-se que os próprios registros contábeis do contribuinte, onde foi omitida grande parte de sua movimentação financeira, já apresentavam um faturamento maior do que o declarado ao fisco. Ainda, intimado a apresentar nova DIPJ, o contribuinte argumentou que não havia necessidade, pois já havia sido apresentada a DIPJ, que por sua vez apresentava valores zerados.*

103. *No período fiscalizado, conforme descrição minudente constante deste relatório fiscal, restou configurado que, indubitavelmente, o contribuinte tinha plena consciência do montante exato das bases de cálculo das obrigações tributárias, espelhadas em seus próprios registros contábeis, exibidos ao fisco após intimação, e, continuamente, vinha prestando declarações inverídicas, com o escopo de eximir-se totalmente/parcialmente do pagamento do valor real devido. A apresentação de tais registros não descaracteriza ou atenua a*

conduta ilícita da fiscalizada: ao contrário, os mencionados assentamentos são provas documentais de que o fato deliberado existiu, subsumindo-se à tipificação prevista no art. 1º. da Lei nº. 8.137, de 1990.

104. É cabível a multa qualificada, pois o contribuinte através da prática de infrações tributárias conseguiu o objetivo de, reiteradamente, além de omitir a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação indica a ocorrência de prática que resultou na imposição da multa qualificada de 150%.

105. Ante a conduta do contribuinte de apresentar reiteradamente declarações com valores irreais, apurando débitos fiscais aquém dos efetivamente devidos, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996. De outra parte, por configurar a prática da fiscalizada, em tese, crime contra a ordem tributária capitulado no art. 1º., da Lei nº. 8.137, de 1990, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais perante o Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Velho/RO, sendo formalizado o processo etiquetado sob (5 nº. 10240.003409/2008-74, consoante o art. 1º da Portaria SRF nº 665/08.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 769, pdf. 121, volume IV) decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém pela manutenção do lançamento (fls. 811, pdf. 170, volume IV):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE FISCALIZATÓRIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de iniciado o prazo para a impugnação do lançamento, haja vista que, no decurso da ação fiscal, inexiste litígio ou contraditório, por força do artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINAR DE NULIDADE POR VICIO FORMAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Sendo o mandado de procedimento fiscal norma de natureza procedimental, servindo de instrumento, na essência, de afirmação da validade da ação fiscal e, portanto, com efeitos preponderantemente "intra corporis", não há por que se acatar os argumentos de nulidade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL:

Definidas em Lei, as atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal são legítimas e, inexistindo quaisquer determinações acerca de formação específica e/ou registro em Conselho Regional para fins de regular exercício profissional, não subsiste qualquer alegação de nulidade dos lançamentos formalizados pelos agentes fiscais, no regular exercício de sua competência funcional.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. A obtenção de informações junto às instituições financeiras, por parte da administração tributária, no implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais por dever de ofício.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. *A Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza lançar o imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.*

COFINS. PIS. BASE DE CALCULO. INCLUSÃO DO ICMS SOBRE VENDAS. *O ICMS Compõe o preço das mercadorias e serviços sobre os quais incide e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto sobre as vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS.*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos o intuito de fraude.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes

atribuísse eficácia normativa, na forma do art. 100, do Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Lançamento Procedente

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 840, pdf. 198, volume IV), ao qual foi dado parcial provimento pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho **para reduzir a multa ao percentual de 75% sobre valores escriturados**, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972) sobrepõem-se às recomendações insertas na Portaria que criou o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se consubstancia mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais alterações nele inseridas, ou até mesmo a inexistência deste instrumento, não caracterizam vícios insanáveis.

ASSUNTO: NORMAS GÊRMES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ONUS 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. Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe os lançamentos que tenham sido formalizados em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele (CSLL) ou que define o evento comum, no caso a apuração de receita auferida pela pessoa jurídica, como fato gerador das contribuições incidentes sobre o faturamento (COFINS e PIS).

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, § 10, 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 foi colhida em livros contábeis 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%.

Os autos foram remetidos à Procuradoria, conforme RM emitida em 23/07/2012 (fls. 880), com recebimento pela PGFN em 24/07/2012. A Procuradoria interpôs recurso especial em 03/09/2012 (fls. 881). O recurso especial está fundado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa qualificada**, quanto a dois pontos:

(i) tratando da omissão **significativa de rendimentos**, indicou o **acórdão paradigma nº 203-09.098**, no qual se decidiu que *"a omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal."*; e

(ii) quanto à **reiteração de conduta**, indicando como acórdão paradigmas os de nº: **(ii.a) 101-96.446**, do qual se extrai: *"A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente fraude"* e **(ii.b) 105-17034**, verbis: *"A prática reiterada da infração demonstra de forma inequívoca o dolo do agente"*

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF (fls. 2.264), destacando-se trecho da decisão a seguir:

Para comprovar a divergência, a recorrente apresentou três paradigmas. Entretanto, consoante mandamento do artigo 67, § 7º, do RICARF, somente os dois primeiros indicados serão considerados, "descartando-se os demais".

Naquilo que interessa, são estas suas ementas:

- Acórdão nº 203-09.098, da 3ª Câmara, do 2º Conselho de Contribuintes (...)

- Acórdão nº 101-96.446, da 1ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes (...)

De outro lado, o cotejo das razões de decidir do Acórdão recorrido e dos dois paradigmas mostra o dissenso proclamado pela recorrente. (...)

Como retratado, as situações fáticas têm o mesmo contorno, ou seja, trata-se de lançamentos realizados em razão de movimentação financeira incompatível, com supedâneo no artigo 42, da Lei nº 9.430/1996.

Todavia, em relação à qualificação da multa, diante de um cenário fático semelhante, diga-se, receitas que foram devidamente escrituradas em livros contábeis (Diário) ou fiscais (Registro de Apuração de ICMS) mas informadas a menor em DIPJ ou DCTF, afetando o cálculo dos tributos da União, as conclusões interpretativas do Acórdão recorrido e dos dois paradigmas foram claramente divergentes no que tange à definição da multa, ou seja, se deveria ser qualificada ou não, pelo que o descompasso interpretativo restou estampado. (...)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade (arts. 67 e 68 do RICARF), e tendo a recorrente comprovado as divergências jurisprudenciais arguidas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, a unidade de origem publicou Edital nº 43/2015 no qual consta: a intimação do contribuinte *"para pagar o débito referente ao processo abaixo no prazo de 30 (trinta) dias contado do 16º (décimo sexto) dia da data da publicação deste*. Não obstante isso, não constou do edital a intimação do contribuinte quanto ao acórdão nº 1102-00359, possibilitando-lhe eventuais recursos, como tampouco para a apresentação de contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria, admitido pelo Presidente de Câmara.

Diante disso, o processo foi encaminhado à unidade de origem para regular intimação do contribuinte, possibilitando a apresentação de contrarrazões ao recurso especial no prazo legal. O contribuinte, assim, foi intimado, sem que tenha apresentado contrarrazões, ou recurso.

Nos autos ainda consta informação de transferência de débitos para o processo nº 10.240-721.838/2015-56 (fls. 2.281).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

Conheço o recurso especial, adotando as razões do Presidente de Câmara. Passo, assim, à análise do mérito.

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Relatório de Atividade Fiscal que acompanha o auto de infração (TVF, fls. 107, volume 1):

102. Nos anos-calendário 2003 e 2004 o contribuinte foi autuado com base nas infrações Depósitos bancários Não Contabilizados e Depósitos bancários de origem não comprovada, respectivamente, sendo constituído o processo nº 110240.003408/2008-20. Além disso, salienta-se que os próprios registros contábeis do contribuinte, onde foi omitida grande parte de sua movimentação financeira, já apresentavam um faturamento maior do que o declarado ao fisco. Ainda, intimado a apresentar nova DIPJ, o contribuinte argumentou que não havia necessidade, pois já havia sido apresentada a DIPJ, que por sua vez apresentava valores zerados.

103. No período fiscalizado, conforme descrição minudente constante deste relatório fiscal, restou configurado que, indubitavelmente, o contribuinte tinha plena consciência do montante exato das bases de cálculo das obrigações tributárias, espelhadas em seus próprios registros contábeis, exibidos ao fisco após intimação, e, continuamente, vinha prestando declarações inverídicas, com o escopo de eximir-se totalmente/parcialmente do pagamento do valor real devido. A apresentação de tais registros não descaracteriza ou atenua a conduta ilícita da fiscalizada: ao contrário, os mencionados assentamentos são provas documentais de que o fato deliberado existiu, subsumindo-se à tipificação prevista no art. 1º. da Lei nº. 8.137, de 1990.

104. É cabível a multa qualificada, pois o contribuinte através da prática de infrações tributárias conseguiu o objetivo de, reiteradamente, além de omitir a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação indica a ocorrência de prática que resultou na imposição da multa qualificada de 150%.

105. Ante a conduta do contribuinte de apresentar reiteradamente declarações com valores irreais, apurando débitos fiscais aquém dos efetivamente devidos, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996. De outra parte, por configurar a prática da fiscalizada, em tese, crime contra a ordem tributária capitulado no art. 1º., da Lei nº. 8.137, de 1990, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais perante o Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Velho/RO, sendo formalizado o processo etiquetado sob (5 nº. 10240.003409/2008-74, consoante o art. 1º da Portaria SRF nº 665/08.

Assim, nota-se a referência à omissão substancial e reiteração da conduta com relação a todas as infrações do lançamento. Esclareço que as receitas omitidas em todo o período fiscalizado (2003 e 2004) são realmente substanciais se comparadas com o valor declarado pelo contribuinte.

A título de exemplo, no primeiro trimestre de 2003, apurou-se omissão de R\$ 3.184.186,29 (identificado no TVF como “valor base para lançamento”) e na DRE do contribuinte a fiscalização verificou receita bruta no valor de R\$ 1.035.402,33. Nos demais

trimestres de 2003 a diferença é similar, isto é, tendo sido declarado pelo contribuinte menos de 25% do valor apurado pela fiscalização. Em 2004, notamos a mesma diferença, com a apuração pela fiscalização. Portanto, analisando os dados do processo, verifica-se a substancial omissão de receita.

Quanto à reiteração de conduta, além de tratarmos do ano de 2003 e 2004 no presente processo, é importante também mencionar que o TVF menciona infração ocorrida em 2002, apurada no processo administrativo nº 10240.002355/2007-49. Segundo informações do sítio do CARF, o processo relativo ao período de 2002 foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara (acórdão 1102-00.334), sendo interposto recurso especial pelo contribuinte, ainda não apreciado.

Acrescento que o contribuinte apresentou DIPJ e DCTF zeradas quanto ao PIS e COFINS quanto ao ano de 2003, segundo informação do TVF (itens 79, 80, 89 e 90 do TVF).

De toda forma, a única infração na qual houve desqualificação de multa de ofício, pelo acórdão recorrido, é a de valores escriturados pelo contribuinte em 2004. Nesse caso, o auditor fiscal confrontou valores de DCTF em 2004 (cerca de R\$ 4.700,00) e valores escriturados (no valor aproximado de R\$ 4.400.000,00).

O tema foi julgado da forma seguinte pela Turma Ordinária, conforme voto condutor do ex-Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator do acórdão recorrido:

No que toca à multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tenho que em se tratando de pessoa jurídica e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela legislação em vigor, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CSP, cumpre à contribuinte emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, efetuar o pagamento do tributo e entregar declaração ao Fisco, estes dois últimos não necessariamente nesta ordem.

Assim, a conduta fraudulenta só se caracteriza com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade, já que a declaração ao Fisco, seja com cunho de confissão de tributo ou de noticiar os fatos econômicos que o geraram, caracteriza um posterius à toda a operação insista ao lançamento por homologação.

No caso dos autos foi apurada a existência de depósitos bancários não levados a registro nos livros contábeis, caracterizando, dessa forma, a conduta fraudulenta.

Contudo, entendo que cabe a redução da multa na parte da autuação condizente à receita registrada na contabilidade e cujos tributos decorrentes não foram integralmente declarados em DCTF.

É que a sonegação, assim definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos a incidência

fiscal, incólume, portanto, o fato gerador, enquanto na figura da fraude (artigo 72) a ação ou omissão está direcionada ao obscurecimento da própria ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, reprisa-se, viu-se o Fisco e a respeitável decisão recorrida também adotarem a tese de sonegação quanto à receita da atividade escriturada e não t declarada em vista da DCTF não ter apresentado o quantum dos tributos em estreita correlação ao verdadeiro faturamento nos períodos fiscalizados, impedindo ou retardando, assim, o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Ocorre, todavia, que dita declaração não se presta ao lançamento fiscal a que alude o artigo 147 do Código Tributário Nacional-CTN (lançamento por declaração), segundo o qual o sujeito passivo ou terceiro prestam informações sobre matéria de fato indispensáveis sua efetivação.

A DCTF constitui, isso sim, autêntica confissão de dívida, instituto estranho ao direito tributário, mas introduzida para adequar a administração dos tributos cobrados pela Receita Federal porque a legislação atualmente vigente adotou a modalidade de lançamento conhecida por homologação (impropriamente chamado auto-lançamento), pela qual o próprio sujeito passivo recolhe antecipadamente ou periodicamente o quantum do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. (...)

Diante dessa circunstância, não nos parece que possa prosperar o entendimento de que se pretendeu ocultar os fatos geradores, mas sim que existe inexactidão entre a escrituração da contribuinte e as cifras declaradas ao Fisco.

E a prática da declaração inexata também fora textualmente qualificada pelo legislador como reprovável, de forma que apenas, em pecúnia, a razão de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo que deixou de ser pago. Uma vez prevista no ordenamento, não há como o intérprete dela desconhecer.

Essa ordem de juízos aplica-se aos lançamentos reflexos, mesmo porque não houve resistência de cunho especial a eles direcionados.

Com tais razões, VOTO pelo parcial provimento do recurso para reduzir a multa de ofício afeta à parcela das receitas declaradas ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

Lembro que os Autos de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996, que tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nos presentes autos:

Art. 44. (...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

É também pertinente lembrar o inciso I, do artigo 44, textualmente mencionado pelo acórdão recorrido:

Art. 44. (...)

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.

Não compartilho o entendimento da Turma Ordinária de que a mera escrituração – sem declaração à Receita Federal – seja suficiente para afastar o dolo do contribuinte. Ademais, diferentemente do entendimento da Turma Ordinária, entendo que o caso dos autos (omissão de rendimentos que constam de sua escrituração fiscal) não restringe a multa ao patamar de 75%, a despeito da redação do inciso I, *in fine*, acima reproduzido. Com efeito, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, como expressamente menciona o inciso II, do mesmo artigo 44, está autorizada a qualificação da multa de ofício.

Não obstante isso, os Autos de Infração, a despeito de mencionarem o artigo 44, II - acima reproduzido -, não identificam se a hipótese é de sonegação, fraude ou conluio, para ajustar a conduta infracional aos artigos 71, 72, ou 73, da Lei nº 4.506/1964.

Com efeito, a conduta infracional deve ser devidamente descrita no lançamento tributário para demonstrar a subsunção dos fatos à hipótese legal, em respeito ao artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(grifo nosso)

A falta de precisão quanto à conduta, para tipificá-la em qualquer das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, acarreta a improcedência do lançamento da multa qualificada.

Esclareço que proferi votos manifestando-me sobre a necessária identificação da conduta infracional para aplicação da penalidade, como nos acórdãos 9101-002.826 (processo nº 10120.008793/2002-72) e 9101-003.365 (processo nº 16561720172/2012-20).

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria**.
No mérito, voto por **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. relatora, a quem rendo todas as homenagens, peço vênia para divergir no exame do mérito, que diz respeito à qualificação da multa de ofício (150%).

A justificativa para multa qualificada foi assim descrita pela autoridade fiscal:

*102. Nos anos-calendário 2003 e 2004 o contribuinte foi autuado com base nas infrações Depósitos bancários Não Contabilizados e Depósitos bancários de origem não comprovada, respectivamente, sendo constituído o processo nº 110240.003408/2008-20. Além disso, salienta-se que **os próprios registros contábeis do contribuinte, onde foi omitida grande parte de sua movimentação financeira, já apresentavam um faturamento maior do que o declarado ao fisco. Ainda, intimado a apresentar nova DIPJ, o contribuinte argumentou que não havia necessidade, pois já havia sido apresentada a DIPJ, que por sua vez apresentava valores zerados.***

*103. No período fiscalizado, conforme descrição minudente constante deste relatório fiscal, restou configurado que, indubitavelmente, **o contribuinte tinha plena consciência do montante exato das bases de cálculo das obrigações tributárias, espelhadas em seus próprios registros contábeis**, exibidos ao fisco após intimação, e, **continuadamente, vinha prestando declarações inverídicas**, com o escopo de eximir-se totalmente/parcialmente do pagamento do valor real devido. A apresentação de tais registros não descaracteriza ou atenua a conduta ilícita da fiscalizada: ao contrário, os mencionados assentamentos são provas documentais de que o fato deliberado existiu, subsumindo-se à tipificação prevista no art. 1º. da Lei nº. 8.137, de 1990.*

104. É cabível a multa qualificada, pois o contribuinte através da prática de infrações tributárias conseguiu o objetivo de, reiteradamente, além de omitir a informação em suas

declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação indica a ocorrência de prática que resultou na imposição da multa qualificada de 150%.

105. Ante a conduta do contribuinte de apresentar reiteradamente declarações com valores irreais, apurando débitos fiscais aquém dos efetivamente devidos, foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996. De outra parte, por configurar a prática da fiscalizada, em tese, crime contra a ordem tributária capitulado no art. 1º, da Lei nº. 8.137, de 1990, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais perante o Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Velho/RO, sendo formalizado o processo etiquetado sob (5 nº. 10240.003409/2008-74, consoante o art. 1º da Portaria SRF nº 665/08. (Grifei)

Observa-se no caso concreto uma série de elementos que evidenciam a conduta dolosa: entrega de DIPJ com valores zerados, ao mesmo tempo em que as receitas auferidas constavam nos livros contábeis; reiteração da conduta, não obstante as intimações da autoridade fiscal; significativa omissão de valores, como exemplo, para o ano-calendário de 2004, enquanto na DCTF foi confessado valor de R\$4.700,00, os registros contábeis apontavam montante de R\$4.400.000,00.

A conduta em tela não se restringe ao tipo tributário delineado pela infração tributária. Não se trata de uma mera omissão de receitas. No caso, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Resta evidente a execução de uma série de condutas concatenadas com o intuito deliberado de se esquivar a obrigação de pagar tributos.

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

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.

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.

Cabe, portanto, ser restabelecida a qualificação da multa, tendo sido demonstrado a ocorrência do dolo, elemento presente nas condutas previstas pelos artigos 71, 72, ou 73, da Lei nº 4.506/1964, cuja remissão é feita no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, com a seguinte redação na época dos fatos:

Art. 44. (...)

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, **definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Grifei)*

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura