



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10325.721829/2013-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.782 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente OVIL-OLEOS VEGETAIS IMPERATRIZ LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido comprovado o intuito de fraude, sonegação ou conluio, por parte do sujeito passivo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Sérgio Abelson, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado(a)), Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Sergio Abelson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 14-52.026, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RPO, que, ao apreciar a impugnação apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, mantendo o crédito tributário exigido, declarando, ainda, definitiva a exigência correspondente aos tributos lançados e não recolhidos.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Versa o presente Processo Administrativo Fiscal (PAF) sobre impugnação à exigência de crédito tributário no valor total de R\$ 3.106.933,68 (fl. 02) – inclusive os consectários legais (juros de mora calculados até 30/11/2013; multa de ofício, no percentual de 150%) – constituído por autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ; R\$ 882.948,99; fls. 154-168), de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL; R\$ 507.488,37; fls. 169-179), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins; R\$ 1.410.800,41; fls. 180-185), de Contribuição para o PIS/PASEP (PIS; R\$ 305.695,91; fls. 186-192), referente a períodos de apuração compreendidos no ano-calendário de 2010 (relativamente ao qual o Lucro Presumido foi o regime de tributação adotado pela contribuinte e observado pela fiscalização).

A discriminação analítica da exigência consta de cada Auto de Infração, bem como em seus elementos integrantes, especialmente no Termo de Verificação Fiscal (TVF, e seu anexo “Demonstrativo de Notas Fiscais Eletrônicas de Vendas/2010”, às fls. 193- 211) – TVF estruturado sob os seguintes tópicos e itens: 1 – Identificação; 2 – Disposições Iniciais; 3 – Dos Documentos Solicitados ao Sujeito Passivo; 4 – Das Provas (4.1 – Das provas apresentadas pelo contribuinte; 4.1.1 – Das declarações; 4.1.2 – Dos livros contábeis; 4.1.3 – Das notas fiscais; 4.1.4 – Dos atos constitutivos); 5 – Das Infrações (5.1 – Da omissão de receita na venda de produtos de fabricação própria; 5.2 – Da qualificação da multa de ofício de 75% para 150%); 6 – Das Disposições Finais.

A contribuinte foi cientificada da exigência no dia 18 de novembro de 2013 (conforme A.R., às fls. 214-215 do PAF).

No dia 18 de dezembro de 2013, a contribuinte, representada por procuradores (instrumento de mandato, documento de identificação do representante legal, e contrato social e alterações às fls. 241-259), apresentou impugnação (fls. 231-239), contendo suas razões de irresignação contra a autuação, a seguir sumariadas:

- (Da Tempestividade) A impugnação é tempestiva;
- (Da Realidade Fática) “Trata-se de Impugnação a Auto de Infração lavrado após fiscalização realizada na empresa Impugnante, na qual o Auditor-Fiscal da Receita Federal concluiu ter havido omissão de receita na venda de produtos de fabricação própria, tendo apurado o montante supostamente devido e aplicado multa de 150% por entender que não houve mero erro do contribuinte, mas que houve a intenção de omitir do fisco sua real situação econômico-fiscal na apuração dos tributos.”;
- “Todavia, não assiste razão ao referido fiscal, vez que não houve intenção em ludibriar o fisco, bem como a multa aplicada é de natureza confiscatória, como veremos a seguir.” (g.n.);
- (Da Indevida Autuação – Erro escusável – Afastamento do Dolo) “O erro escusável é aquele que é justificável, tendo-se em conta as circunstâncias do caso.”;
- “Ora, doutos julgadores, no presente caso é evidente que houve um erro de fato escusável da contabilidade ao prestar declaração zerada, tanto na DIPJ/2011, como nas DCTFs mensais, até porque, apesar das referidas declarações terem sido apresentadas ‘zeradas’, houve o recolhimento de tributos antes do início da ação fiscal, como reconhecido no próprio Auto de Infração, portanto, é evidente que houve um erro material, pois como poderia ser ‘zerada’, se houve pagamento?”;
- “Verificado o erro material, constitui dever legal da Administração Tributária promover, de ofício ou a pedido, a correspondente correção, pois em nenhum momento houve intenção em falsear ou omitir informações.”;
- “No próprio Código Tributário Nacional há previsão para remissão total ou parcial do crédito tributário quando há erro escusável de matéria de fato, como podemos inferir do art. 172, II, ‘in verbis’:

‘Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

[...]

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

[...]”;

- “Assim, é evidente que houve um equívoco no preenchimento das declarações, caracterizada como falha escusável a conduta realizada pelo contribuinte, principalmente porque não demonstrada má-fé ao prestar a informação, mesmo porque houve pagamento, mesmo que considerado a menor.”;

- “Assim, o absurdo crédito tributário apurado em nome do contribuinte deve ser revisto e concedido prazo para retificação das declarações, visto que é evidente que houve erro material quando do envio das declarações.”;

- (Da Redução da Multa de 150%) A multa de ofício aplicada, no percentual de 150% (assim como também seria a multa no percentual de 75%), ofende a diversos preceitos e princípios constitucionais, como os princípios da proporcionalidade, razoabilidade, legalidade e da vedação ao confisco”;

- “Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996”. A multa pode ser qualificada para aplicação do percentual de 150%, ocorre que na situação versada nos autos, “não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada”

- Não há “impedimento a que se reduza a multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional. Além disso, destaca-se o fato de que a multa, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e o da liberdade. Por isso, pouco importa que o art. 150, IV, da CF/88, faça referência somente a tributos, pelo próprio direito fundamental, este princípio também se aplica às obrigações acessórias. Neste sentido, segue julgado abaixo do Supremo Tribunal Federal: [...];

- “Não só a multa de 150% tem caráter confiscatório, como também os Tribunais Pátrios já declararam a inconstitucionalidade da multa de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, vejamos: [...]”;

- “Destarte, em razão do entendimento dominante dos Tribunais acima demonstrado, conclui-se que a aplicação da multa tanto de 150%, como de 75%, são consideradas confiscatórias, o que é vedado pela CF/88”;

- “Desta forma, requer que Vossa Senhoria reconheça e declare a inconstitucionalidade da multa de 150% em face de seu caráter eminentemente confiscatório, desrespeito ao princípio da vedação ao confisco, art. 150, IV da CF/88, determinando a redução da multa ao patamar de 20%, art. 61, §2º da Lei 9.430/96.”;

- (Dos Pedidos) “Diante do exposto, requer ao final que:

- “Seja o presente Auto de Infração revisado pela autoridade administrativa, visto que, a divergência de valores verificado trata-se de erro material, que é escusável, concedendo-se prazo à Impugnante para retificação das devidas declarações”;

- “Além disso, requer que Vossa Senhoria reconheça e declare a inconstitucionalidade da multa de 150% em face de seu caráter eminentemente confiscatório, desrespeito ao princípio da vedação ao confisco, art. 150, IV da CF/88, determinando a redução da multa ao patamar de 20%, art. 61, §2º da Lei nº 9.430/96”.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a Impugnação, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

INCONSTITUCIONALIDADE

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade das normas tributárias regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Mantém-se a multa qualificada, no percentual de 150%, quando restar comprovado o intuito de fraude, sonegação ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, sem juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento de seu recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais, portanto, dele conheço.

Da Análise do Recurso Voluntário**Da Multa Qualificada**

Importante frisar que o litígio reside unicamente na possibilidade (ou não) de aplicar a multa qualificada às infrações imputadas ao sujeito passivo.

A própria decisão recorrida já consignou este fato:

Importante frisar, de início, a inexistência de controvérsia quanto à situação fática descrita nos combatidos autos de infração, bem como o cometimento da infração imputada.

A **irresignação** da impugnante **limita-se à multa de ofício** aplicada.

Conforme relatado, a irregularidade cometida decorreria tão-somente de “*erro de fato escusável*” (“*equivoco no preenchimento das declarações*”), sem que se tenha caracterizado “*má-fé ao prestar a informação, mesmo porque houve pagamento, mesmo que considerado a menor.*”. Sustentou, ademais, que a multa proporcional prevista no art. 44, tanto no percentual de 75% como de 150%, ofende a diversos princípios constitucionais, mormente o relativo à vedação do confisco – sendo aceitável, apenas, multa no “patamar de 20%, art. 61, §2º da Lei 9.430/96”.

A autoridade fiscal aplicou multa de ofício qualificada, pois entendeu que no cumprimento de obrigações acessórias, o Contribuinte apresentou-as de forma irregular, tendo em vista ter escrituradas receitas de vendas de produção própria no montante de R\$ 17.229.228,70.

Identificou que o contribuinte utilizou-se de receitas brutas distintas para o cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, quando deveria ser a mesma para todos os tributos. Do total da receita utilizada no cálculo do débito do IRPJ, declarado em DCTF, e **pago antes do início da ação fiscal**, representa apenas 2,134% da receita bruta escriturada. Da receita utilizada no cálculo do débito do PIS, CSLL e COFINS, declarados em DCTF, representa, aproximadamente 1,367% da receita bruta escriturada.

As diferentes receitas utilizadas pelo contribuinte no cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, confrontadas com a escrituração (Livros Diário e Razão), bem como as NF-e emitidas, no entender da fiscalização, demonstram que a intenção era não levar ao conhecimento da Receita Federal o seu real faturamento, com intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos.

Assim, procedeu-se ao lançamento da multa de ofício qualificada de 150%, conforme disposto no Art. 44, I, § 1º da Lei 9.430/96:

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 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O citado dispositivo faz remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.4.502/64, que assim dispõem:

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.

Observa-se que em todas as hipóteses para qualificação da multa de ofício faz-se mister a comprovação do intuito doloso, em especial o artigo 71 (sonegação) e o artigo 72 (fraude), mencionados na atuação.

Para melhor clareza, confira-se os termos do TVF:

5.2 – Da qualificação da multa de ofício de 75% para 150%

A fiscalizada, conforme identificado no item 4.1.1, apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2011), ano-calendário 2010, ND.: 1114718, na forma do Lucro Presumido. Declarou receita total de vendas do exercício no montante de R\$ 235.562,07 (duzentos trinta e cinco mil, quinhentos sessenta e dois reais e sete centavos). Optou, na Ficha 67B, linha 14, por reconhecer as receitas pelo regime da competência.

Os recolhimentos realizados antes do início da ação fiscal, identificados no sistema de pagamentos da RFB, não estavam declarados. As DCTF's, referentes aos meses de janeiro a dezembro do ano-base 2010, foram apresentadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, de 17/10/2013.

Os registros, dos Livros Diário e Razão, revelam que o contribuinte escriturou receita de vendas de produção própria no montante de R\$17.229.228,70 (dezessete milhões, duzentos vinte e nove mil, duzentos vinte e oito reais e setenta centavos).

No Livro Diário nº 14, folha 146, consolidou, na conta nº 3.1.1.1.0001 – VENDA DE MERCADORIA PROD. PR, o total das vendas do exercício, que serviu de base para a apuração do resultado, no encerramento do exercício.

As vendas, dos meses de janeiro e dezembro do ano-base 2010, estão detalhadas no Livro Razão Nº 14, na conta nº 3.1.1.1.0001 – VENDA DE MERCADORIA

PROD. PROPRIA (000157). Todas foram realizadas a prazo, tendo como contrapartida a conta nº 1.1.2.1.0001 – CLIENTES DIVERSOS (00016). O total perfaz aquele montante levado para a apuração do resultado identificado no Livro Diário Nº 14.

O contribuinte utilizou receitas brutas distintas para o cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, quando deveria ser a mesma para todos os tributos. O total da receita utilizada no cálculo do débito do IRPJ, declarado em DCTF, e pago antes do início da ação fiscal, representa apenas 2,134% da receita bruta escriturada. Significa que aproximadamente 97,866% da receita foi omitida.

A receita utilizada no cálculo do débito do PIS, declarado em DCTF, representa, aproximadamente, 1,367% da receita bruta escriturada. Ou seja, **98,633% da receita, aproximadamente, foi omitida**, o mesmo patamar da omissão verificada para a CSLL e COFINS.

A omissão constatada é tão expressiva, que não seria razoável considerar mero erro do contribuinte na identificação da receita da atividade, mas, sim, que houve a intenção de omitir, do conhecimento do fisco, sua real situação econômico-fiscal na apuração dos tributos a que estava obrigado.

As diferentes receitas utilizadas pelo contribuinte no cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, confrontadas com a escrituração dos Livros Diário nº 14 e Razão nº 14, bem como as NF-e emitidas a partir de JULH/2010, demonstram, claramente, que a intenção era não levar ao conhecimento da Receita Federal o seu real faturamento, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos.

Diante da densidade do conjunto probatório, alcançado por esta ação fiscal, procede-se ao lançamento da multa de ofício, com sua qualificação de 75% para 150%, conforme o art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in fine*, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Será formalizada **Representação Fiscal Para Fins Penais**, em atendimento ao disposto no art. 1º, do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998; e da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, pela prática, em tese, dos crimes previstos nos arts. 1º, inciso I, e 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, que trata dos Crimes contra a Ordem Tributária:

"Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - **omitir informação**, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; (grifo nosso)

[...]

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - **fazer declaração falsa**, ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, **para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo;**" (grifo nosso)

As definições de sonegação e fraude são trazidas pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*, que dão substância interpretativa à aplicação do art. 44. § 1º da Lei nº 9.430 /96:

A qualificação da multa (de 75% para 150%) foi mantida pela decisão recorrida com a seguinte motivação:

Na situação presente, entendo deva ser mantida a aplicação da multa qualificada, ou seja, no percentual de 150%, pelos motivos adiante apresentados. Antes, convém reproduzir o teor dos referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

[...]

De início, importante frisar os efeitos e a relevância do fato de **as declarações DCTF (mensais, referentes aos períodos de apuração do ano-calendário de 2010) terem sido apresentadas "ZERADAS"**.

[...]

Destarte, a falta/insuficiência de declaração em DCTF, além de constituir inobservância de obrigação acessória, implica impossibilidade de o Fisco cobrar os tributos devidos (e não declarados em DCTF/recolhidos), exceto se vier a constatar a irregularidade e providenciar, dentro do prazo decadencial, a constituição do crédito tributário, via lançamento de ofício, consoante estabelecido no art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

[...]

No caso que ora se trata, **conforme consignado no TVF (itens 4.1.1 e 5.1), a contribuinte apresentou as "DCTF's mensais" zeradas** (ou seja, sem confissão de qualquer débito). Por sua vez, apresentou a respectiva DIPJ com informação de "receita total de vendas do exercício no montante de R\$ 235.562,07" (g.n.), importância muito

menor do que a de vendas escriturada nos Livros Diário e Razão (conta nº 3.1.1.1.0001– VENDA DE MERCADORIA PROD. PRÓPRIA; e o total de notas fiscais eletrônicas, NF-e, informado no SPED) – “no montante de R\$ 17.229.228,70” (g.n.).

Assim, e **considerando o diminuto valor dos recolhimentos efetuados (representando, em suma, cerca de 2% do devido, segundo constou do TVF), caso não tivessem sido detectadas as inconsistências apontadas (entre o declarado à RFB, R\$ 0,00, e a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas pelo Sped, R\$ 17.229.228,70), e promovida a ação fiscal, a RFB não teria o conhecimento “da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”, tal como previsto no inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.**

Destaque-se que **não se está tratando de inadimplemento, total ou parcial.**

[...]

Na situação em tela, **não paira controvérsia sobre o fato de a contribuinte não ter declarado qualquer débito em DCTF (antes do início da ação fiscal), e tampouco ter informado na respectiva DIPJ receita de vendas em valor muito menor do que o auferido.**

Nesse contexto, **os pagamentos efetuados pela contribuinte, em valores mínimos** (proporcionalmente aos devidos; cuja “receita utilizada no cálculo dos débitos ... representa” aproximadamente 2% da receita bruta escriturada, conforme o tributo), **corroboram a intenção, mencionada pela fiscalização, “de omitir, do conhecimento do fisco, sua real situação econômico-fiscal na apuração dos tributos a que estava obrigado”.**

Também anotou a autoridade fiscal autuante, no TVF (item 5.2):

“O contribuinte utilizou receitas brutas distintas para o cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, quando deveria ser a mesma para todos os tributos. O total da receita utilizada no cálculo do débito do IRPJ, declarado em DCTF, e pago antes do início da ação fiscal, representa apenas 2,134% da receita bruta escriturada. Significa que aproximadamente 97,866% da receita foi omitida.

A receita utilizada no cálculo do débito do PIS, declarado em DCTF, representa, aproximadamente, 1,367% da receita bruta escriturada. Ou seja, 98,633% da receita, aproximadamente, foi omitida, o mesmo patamar da omissão verificada para a CSLL e COFINS.

A omissão constatada é tão expressiva, que não seria razoável considerar mero erro do contribuinte na identificação da receita da atividade, mas, sim, que houve a intenção de omitir, do conhecimento do fisco, sua real situação econômico-fiscal na apuração dos tributos a que estava obrigado.

As diferentes receitas utilizadas pelo contribuinte no cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, confrontadas com a escrituração dos Livros Diário nº 14 e Razão nº 14, bem como as NF-e emitidas (...), demonstram, claramente, que a intenção não era levar ao conhecimento da Receita Federal o seu real faturamento, com o intuito de eximir-se do pagamento dos tributos devidos” (negrito no original; g.n.)

Também corrobora a intenção (imputada à fiscalizada) o fato de o Livro Diário (referente ao ano-calendário de 2010, frise-se) ter sido autenticado (pela Junta Comercial do Estado do Maranhão; conforme descrito no item 4.1.2 do TVF) somente em 09 de outubro de 2013, ou seja, após a intimação para a sua apresentação, que se deu com a ciência do termo inicial (em 06 de setembro 2013).

Como se vê, segundo a fiscalização houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente ter apresentadas declarações (DIPJ e DCTF) com inexatidões, com expressiva diferença quando cotejadas com o montante **escriturados nos livros fiscais** (Razão e Diário) e NF-e, o que caracterizaria a intenção de fraudar o fisco, nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, e subsunção à conduta do art. 71 e 72 da lei nº 4.502, de 1964 .

Da mesma forma, apesar de partir do pressuposto completamente equivocado de que a Recorrente teria apresentado DCTF ZERADA, a DRJ convalidou a aplicação da multa qualificada em razão da expressiva diferença constatada entre as declarações mencionadas e a **escrituração do contribuinte**, entendendo, por sua vez, pela subsunção unicamente do artigo 71 da lei nº 4.502, de 1964.

Pois bem.

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, necessitando do elemento dolo à sua caracterização.

Semelhante entendimento foi consignado pela Conselheira Livia De Carli Germano (Relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189), em sessão realizada no dia 21 de janeiro de 2016:

“Como ensina Brandão Machado, na noção de **dolo** se insere a idéia de **contrariedade ao direito**, ou seja, da prática de um **ilícito** (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, **deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária**, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — **não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.**

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc.”

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos
nossos)

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender um dos dois elementos: (i) **elemento objetivo**, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) **elemento subjetivo**, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributo, isto é, ***dolo específico***.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

Por essa razão, discordo do entendimento consolidado pela fiscalização, de que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas declarações entregues ao Fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção da parte de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

No caso concreto, veja-se que inexistente registro de utilização de qualquer medida simulada ou fraudulenta por parte do contribuinte. Pelo contrário, pelo que se vê dos autos, consubstanciado no próprio relato da fiscalização (TVF), os valores considerados omitidos foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, sendo estes livros entregues espontaneamente à Fiscalização. E, note-se, foi a partir da contabilidade entregue pela interessada que a fiscalização constatou a irregularidade que imputou à empresa.

Bom ressaltar: em nenhum momento a Recorrente negou que auferiu tais receitas, inclusive, durante o processamento do presente PAF, pois não contestou a infração a ela imputada.

Ressalte-se ainda que o ilícito tributário praticado – de declarar tributos em valor inferior ao escriturado – possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata**.

Como se vê, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação da multa de 75%, em razão de expressa disposição legal.

Assim, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para afastar a multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Fl. 11 do Acórdão n.º 1301-005.782 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10325.721829/2013-63