



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.721561/2012-44
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.037 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado N C MOURA GARCIA DOS SANTOS - ME

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Omissão substancial de receitas auferidas em declaração prestada ao Fisco, de maneira deliberada e consciente, em conduta reiterada e com valores substanciais, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária. Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio César Nader Quintela, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.037 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10469.721561/2012-44

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 477/486) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-000.984 (e-fls. 467/475), na sessão de 04/12/2013, proferida pela 3ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário interposto por NC MOURA GARCIA DOS SANTOS ME (“Contribuinte”) para afastar a qualificação da multa de ofício.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na hipótese de existência de reclamações e recursos, previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional, não se aplica aos processos de exclusão do Simples, quando, neste, a autoridade fiscal não constituir o crédito tributário.

PROVA PERICIAL. Deve-se negar o pedido de produção de prova pericial, quando não preenchidos os requisitos do art. 18, do Decreto nº 70.235/72.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Não se justifica a aplicação da multa de 150%, diante da simples falta de informações fiscais. A jurisprudência pacífica desta Corte, já sumulada, impõe, nestes casos, a redução da multa ao patamar de 75%.

A autuação fiscal (e-fls. 200/302) relativa a lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, anos-calendário de 2008 e 2009, trata de omissão de receitas e, tendo em vista a não apresentação do livro Caixa e prática reiterada de infração à legislação a Contribuinte foi excluída do Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008. O lucro foi arbitrado e a multa de ofício qualificada (150%).

Foi apresentada impugnação (e-fls. 318/347), que foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/Recife (e-fls. 398/419) no Acórdão nº 11-38.553, nos termos de ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS.

As receitas omitidas estão sujeitas a lançamento de ofício.

IRPJ. CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação dos livros e documentos contábeis e fiscais solicitados autoriza o arbitramento do lucro.

TRIBUTOS REFLEXOS.

Aos contenciosos dos tributos reflexos em relação à apuração do IRPJ, aplicam-se as mesmas soluções para o que houver de comum em tais litígios.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Somente são acatados como elementos de prova inequívoca aqueles que atendam os requisitos legais e que produzam a convicção necessária ao julgador do seu conteúdo.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

São indeferidos os pedidos de diligência ou perícia, quando tais providências forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada, quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador, ou quando os pedidos deixarem de conter os requisitos estabelecidos pela legislação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE. NORMAS LEGAIS. JULGAMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, não podendo decidir, em âmbito administrativo, pela inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou atos normativos validamente editados.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS.

A extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGÜIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de omissão de receitas em valores expressivos, mediante ocultação da ocorrência do fato gerador do conhecimento da autoridade fazendária, não se confunde com simples equívocos, impondo-se a aplicação da multa qualificada.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1382/1402), no qual foi dado parcial provimento pelo Acórdão nº 1103-000.984 (decisão recorrida), para afastar a qualificação da multa de ofício.

A PGFN interpôs recurso especial pretendendo devolver a matéria “restabelecimento da multa qualificada”, com base nos paradigmas nº 107-08.452 e 107-08.942. Aduz que haveria identidade fática entre os paradigmas e o recorrido, no qual, em ambos os casos, os contribuintes teriam cometido o mesmo ilícito, de declarar ao Fisco faturamento inferior ao real valor auferido. Discorre no mérito que teria restado demonstrado que o contribuinte teria passado de forma consciente informações falsas ao Fisco, tanto que a escrituração dos Livros de Registro de Apuração do ISS teria sido correta, ou seja, não haveria menor dúvida de que teria agido com dolo. Requer pela reforma de decisão recorrida e provimento do recurso especial.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 488/491) deu seguimento ao recurso especial.

A Contribuinte não apresentou contrarrazões (e-fl. 524)

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões de decidir do despacho de e-fls. 488/491, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito, que trata da matéria **qualificação da multa de ofício**.

Transcrevo excerto do Relatório Fiscal, que discorre sobre o contexto da autuação fiscal:

1 - A contribuinte, (...) intimada em 09/09/2011, através do termo de início de procedimento fiscal em anexo, a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os elementos listados abaixo:

I - Livros Caixa ou Diário e Razão;

II - Livro Registro de Apuração do ISS;

III - Contrato Social e alterações;

IV - Comprovantes de retenção do IR, da CSLL, do PIS e da COFINS.

2 - Em 29/09/2011, a contribuinte apresentou os livros Registro de Apuração do ISS dos anos de 2008 e 2009, e cópia do Requerimento de Empresário, e informou, conforme doc. em anexo, que não localizou o livro Caixa e que os comprovantes de retenção do IR, da CSLL, do PIS e da COFINS não foram disponibilizados pelas fontes pagadoras.

(...)

4 - Encaminhamos diligência ao Banco Mercantil do Brasil, em 13/09/2011, conforme doc. em anexo, solicitando a relação dos valores pagos, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, à contribuinte, pela prestação de serviços, assim como cópia dos contratos celebrados e o nome do responsável/preposto da contribuinte, com quem eram tratados os negócios.

5 - O Banco Mercantil do Brasil respondeu a diligência, em 06/10/2011, conforme doc. em anexo, apresentando a relação dos pagamentos efetuados para a contribuinte, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, cópia do contrato de prestação de serviços (...)

(...)

7 - Por não apresentar o livro Caixa e devido a prática, reiterada de infração à legislação, a contribuinte foi excluída do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

janeiro de 2008, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/NAT N° 5, de 16 de fevereiro de 2012, doc. em anexo.

(...)

9 - Em 23/02/2012 a contribuinte foi intimada, conforme Termo de Ciência e de Intimação Fiscal em anexo, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias:

a) Informar qual a opção da forma de recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para os exercícios de 2009 e 2010, anos-calendário de 2008 e 2009;

b) Livro Caixa (Em caso de opção pelo Lucro Presumido);

c) Livros Diário e Razão (Em caso de opção pelo Lucro Real;

d) Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, referentes aos Iº e 2º semestres de 2008 e 2009.

10 - O prazo de que trata o Termo de Ciência e de Intimação Fiscal, citados nos itens 8 e 9 acima, venceu em 26/03/2012. A contribuinte apresentou, em 29/03/2012, pedido de prorrogação até o dia 02/04/2012, o que lhe foi concedido pelo chefe da Seção de Fiscalização, Francisco Aurélio de Albuquerque Filho. O novo prazo venceu, sem que a contribuinte apresentasse os livros e documentos solicitados.

11 - A contribuinte foi intimada em 02/05/2012, conforme termo de intimação em anexo, a apresentar os talonários de notas fiscais de serviço, referentes aos anos de 2008 e 2009.

12 - Em resposta à intimação de 27/04/2012, de que foi cientificada em 02/05/2012, a contribuinte informou, conforme documento em anexo, que "dando busca nos arquivos da empresa, não foi possível localizar os talonários de notas fiscais de serviços dos exercícios fiscais de 2008 e 2009".

13 - Encaminhamos, ao Banco Mercantil do Brasil, a Diligência Fiscal de 14/05/2012, de que foi cientificado em 21/05/2012, solicitando as notas fiscais originais, referentes à aquisição de serviços prestados pela empresa N C MOURA GARCIA DOS SANTOS-ME, CNPJ 03.672.214/0001-00, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

14- O Banco Mercantil do Brasil, em resposta ao Termo de Diligência Fiscal de 14/05/2012, de que foi cientificado em 21/05/2012, apresentou, em 05/06/2012, a Relação de Pagamentos Efetuados a N C Moura Garcia dos Santos - ME, assim como as respectivas notas fiscais e recibos, conforme relação e cópias autenticadas das notas fiscais e recibos em anexo.

15 - Comparando os valores das notas fiscais e recibos relativos aos serviços prestados pela contribuinte ao Banco Mercantil do Brasil com os valores escriturados pela contribuinte no livro de Registro de Prestação de Serviços e nas Declarações Anuais do Simples Nacional, dos anos calendário de 2008 e 2009, constatamos que a contribuinte escriturou apenas uma pequena parte do valor de cada nota fiscal/recibo, conforme TABELA 6 - DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS E OS VALORES ESCRITURADOS, REFERENTES AOS SERVIÇOS PRESTADOS AO BMB, doc. em anexo.

(...)

18 - Considerando que a conduta praticada pela contribuinte se constitui, em tese, crime contra a ordem tributária, formalizamos o processo administrativo nº 10469.726191/2012-31, com a lavratura da representação fiscal para fins penais, de que trata o art. 1º da Portaria RFB nº 2439, de 21 de dezembro de 2010, e qualificamos a multa de lançamento de ofício sobre às receitas omitidas, nos termos do art. 44, §§ 1º e 2º da Lei 9.430/96

São contundentes os fatos: intimada a apresentar documentos fiscais e contábeis, afirmou que *não localizou* o livro Caixa. Como assim, não localizou o livro Caixa? Como tratar uma obrigação tributária acessória de maneira tão displicente?

Como se não bastasse, intimada, informou que não localizou os talonários de notas fiscais de serviço.

Não localizou o livro Caixa, não localizou os talonários de notas fiscais de serviço. Inevitável constatar que haveria algo que pretendia omitir.

Em diligências ao Banco Mercantil do Brasil, a autoridade fiscal obteve a relação de pagamentos efetuados à Contribuinte e as correspondentes notas fiscais e recibos.

E constatou-se, mediante comparação entre os valores escriturados no Livro de Apuração de ISS, e os valores dos serviços efetivamente prestados, montantes substanciais de receitas omitidas, mensalmente, de julho e dezembro de 2008 e de janeiro a dezembro de 2009.

Não há como compartilhar do entendimento da decisão recorrida:

Quanto à multa, verifica-se, nos autos, que a fiscalização efetuou lançamentos de ofício com multa de ofício de 75% sobre os tributos derivados das receitas escrituradas e declaradas em valores inferiores aos das notas fiscais, relativo ao confronto entre Livros de Apuração do ISS e as Declarações Anuais do Simples Nacional, as quais, de toda sorte, foram objeto de lançamentos pelo IRPJ e CSLL sobre o lucro arbitrado, em função da exclusão do Simples com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2008 e falta de apresentação pela contribuinte dos livros e documentos solicitados pela fiscalização referentes à tributação ou pelo lucro presumido (livro Caixa) ou lucro real (Diário e Razão); e lançou com multa de 150% os tributos incidentes sobre as omissões de receitas em valores para os quais a contribuinte, embora intimada, procurou afastar do conhecimento do Fisco a ocorrência do fato gerador (art. 71 da Lei 4.502/64), caso das receitas da recorrente obtidas pelo Fisco por meio das notas fiscais exibidas pelo tomador dos serviços da recorrente.

Entendo que **a multa de 150% não se justifica quando se verifica simples falta de informações fiscais**, razão pela qual, orientado pela Súmula deste Conselho, reduzo-a ao patamar de 75%. (Grifei)

Os presentes autos não discorrem sobre “simples falta de informações fiscais”. Discorrem sobre conduta consciente e deliberada de omitir receitas à tributação.

A legislação tributária é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN ².

Da mesma maneira, é expressa na legislação que negócios envolvendo ocorrência de dolo ensejam qualificação da multa de ofício ³, na forma da sonegação, fraude ou conluio ⁴.

² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

³ Vide Lei nº 9.430, de 1996:

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

(...)

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o *plus* na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo⁵, consumando-se o dolo.

Não se trata de mero descumprimento do dispositivo legal. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

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, BITENCOURT⁶ 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 ensinamentos⁷:

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

§ 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)

⁴ Vide Lei nº 4.502, de 1964:

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.

⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 269:

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. (...) 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.

⁶ BITENCOURT, 2007, p. 269.

⁷ BITENCOURT, 2007, p. 269.

é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há reparos a fazer, portanto, no entendimento da Fiscalização transcrito com clareza e objetividade no Termo de Verificação Fiscal.

As conclusões da decisão de primeira instância são irretocáveis:

37. É aspecto relevante, para a qualificação da multa, por exemplo, a intenção de afastar do conhecimento do Fisco a ocorrência do fato gerador (art. 71 da Lei 4.502/64, combinado com o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96), o que se verifica no presente caso pela prática reiterada da contribuinte de omissão de receitas.

37.1. Além disso, viu-se que a prática da omissão caracterizada foi em valores bastante expressivos, conforme a Tabela 6 - DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS E OS VALORES ESCRITURADOS, REFERENTES AOS SERVIÇOS PRESTADOS AO BMB, fls. 308 e 309, onde se verifica que **enquanto o total de notas fiscais de junho/2008 a dezembro/2009 foi de R\$ 4.703.910,27 o total escriturado no mesmo período foi apenas de R\$ 856.894,54, ou seja, cerca de 5,49 vezes menos, ocorrendo diferenças bastante expressivas em alguns meses, a exemplo do mês de agosto/2009 em que enquanto o total das notas fiscais foi de R\$ 651.807,31 o valor escriturado foi de R\$ 22.636,88, ou seja, cerca de 28,79 vezes menos**, além do que em todos os meses de julho/2008 a dezembro/2009 a contribuinte escriturava sempre bem a menor (vide fls. 308 a 309), **demonstrando não se tratar da ocorrência de algum(ns) erro(s) ocasional(is) em que nos meses seguintes não se repete(m), mas de prática reiterada.**

38. Conclui-se, portanto, que além de não fornecer ao Fisco, quando intimada, as informações que lhe permitissem a apuração das reais receitas da contribuinte, a exemplo das notas fiscais, fazendo com que o Fisco tivesse que buscar tais informações através e terceiros, fontes pagadoras, omitiu receitas de maneira reiterada e em valores expressivos, sendo esta última conduta ensejadora, sim, da qualificação da multa, nos termos **do §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, pois não se visualizam, no caso, meras omissões, nem outro motivo que não seja a intenção de afastar do conhecimento do Fisco os fatos geradores em questão.** (Grifei)

Trata-se de situação em que resta demonstrado que **a conduta da Contribuinte extrapolou o tipo objetivo da norma tributária.** Recusa a apresentar livro Caixa, a apresentar talonário de notas fiscais, e escrituração de valores no livro de apuração do ISS em valores divergentes com os declarados ao Fisco Federal, em prática reiterada, no decorrer dos meses de julho a dezembro de 2008 e em todos os meses de 2009, demonstra o intuito doloso e, por consequência, torna-se imperativo o restabelecimento da qualificação de multa de ofício (150%).

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

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-005.037 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10469.721561/2012-44