



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10580.723472/2010-94
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.424 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente NORDESTAO COMERCIO DE MEDICAMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A conduta do sujeito passivo, no regime do SIMPLES, que apresenta Declarações ao Fisco Federal com valores de receita muito inferiores ao escriturado ao longo de todo o ano-calendário, caracteriza o intuito doloso de sonegação, ensejando assim a imposição da multa de ofício qualificada de 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 negar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano (relatora), que lhe deu provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº Acórdão nº 1802-01.003, proferido pela 2ª Turma Especial da 1ª Seção em 17 de outubro de 2011, o qual negou provimento ao recurso voluntário, tendo recebido as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1802-01.003, de 17 de outubro de 2011

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

Ano calendário: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) INOCORRÊNCIA

O MPF é mero instrumento de controle administrativo, e, portanto, não subtrai ou limita a competência legal do Auditor Fiscal para o exercício de suas funções, que está definida em Lei, em sentido estrito. Além disso, no caso sob exame, nem mesmo ocorreram as alegadas irregularidades relativas à sua espécie e à sua prorrogação.

OMISSÃO DE RECEITAS DEPÓSITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM NÃO FOI COMPROVADA

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o Contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Como a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2006, apurou o Simples a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade, restou caracterizada a intenção da Contribuinte de impedir que a Autoridade Fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, pelo que deve ser mantida a qualificadora. Afastada a possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

Não compromete a qualificação da multa o fato de a base de cálculo ter sido apurada a partir de extratos bancários, uma vez que os valores auferidos também estão refletidos no Livro Caixa, não havendo dúvidas de que se trata

de recursos relativos a receitas auferidas junto a clientes, conforme indicam os próprios históricos constantes daquele livro.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada, e no mérito, por maioria, NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Marciel Eder Costa, que reduzia a multa de 150% para 75%.

Cientificada em 05 de dezembro de 2011 (AR fl. 1.711), a recorrente interpôs recurso especial em 20 de dezembro de 2011 (fl. 1.686), alegando divergência jurisprudencial em relação ao conteúdo dos acórdãos CSRF/01-05.435, de 21 de março de 2006 e o acórdão 103-22.917, de 02 de março de 2007, cujas ementas, no que interessa ao presente exame, são as seguintes:

Acórdão paradigma: CSRF/01-05.435

MULTA QUALIFICADA DE 150% – LEI 9430/96, ART. 44, II – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO – A hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/94, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente.

DECLARAÇÃO INCORRETA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO – As declarações inexatas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada. O lançamento de ofício desconsidera o ato do contribuinte denominado lançamento por homologação e deve se basear nos livros contábeis e fiscais, agindo nos termos do art. 142 do CTN; se não há vício nos livros e documentos contábeis e fiscais, não há que se falar em fraude.

TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A TERCEIRO – NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE RELATIVA AO FATO GERADOR – A transferência de quotas representativas de participação no capital social da empresa autuada, ainda que a pessoas consideradas “laranjas” pela fiscalização, não encontra fundamento legal para aplicação da multa qualificada de 150% do inciso II do art. 44 da Lei 9430/96, pois não pode ser considerada como fraude relativa ao fato gerador.

Recurso especial negado

Acórdão paradigma 103-22.917

LANÇAMENTO. INFORMAÇÕES COLHIDAS NA CONTABILIDADE E EM DECLARAÇÕES AO FISCO. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. Inexiste cerceamento de direito de defesa no caso de lançamento tributário realizado com base em demonstrativo entregue ao sujeito passivo, elaborado a partir de informações colhidas na sua contabilidade e em suas declarações ao fisco, portanto, de seu conhecimento e sob a sua guarda.

DIFERENÇA DE TRIBUTO EXIGIDA EX OFFICIO. LEVANTAMENTO FISCAL COM BASE NO COTEJO DA CONTABILIDADE E DCTF. Demonstrativos de apuração de diferença de tributos não recolhidas, com base em informações extraídas dos livros contábeis e fiscais e declarações prestadas à SRF, constituem prova direta da infração indicada.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. O princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigido ao legislador, como fator orientador na produção das leis, e não à autoridade lançadora, que atua apenas na condição de agente aplicador da lei, dentro dos limites e condições por ela fixados.

MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO INEXATA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. A omissão de valores de receitas, registradas na escrita fiscal, em declarações entregues ao fisco é insuficiente para caracterizar a ocorrência do pressuposto legal para imposição da multa qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa Selic.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

O despacho de admissibilidade de fls. 1.720-1.724, de 27 de outubro de 2015, do Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção, deu seguimento ao recurso especial, **tendo analisado exclusivamente o paradigma CSRF/01-05.435**. Neste sentido, observou: "*As situações fáticas são bastante semelhantes: receitas declaradas ao Fisco bastante inferiores às que constavam da escrituração (Livro Caixa, em um caso, e Livro Registro de ICMS, no outro); prática reiterada (um ano, em um caso, vários anos, no outro). No entanto, as conclusões são distintas: o acórdão recorrido afastou a possibilidade de mero erro e manteve a multa qualificada, enquanto que o acórdão paradigma considerou a necessidade de prova da intenção dolosa, afastando a qualificação.*"

Intimada em 09 de novembro de 2015 (fl.1.725), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 19 de novembro de 2015 (fls. 1.726-1.735), questionando tanto a admissibilidade quanto o mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a apreciar as demais condições para a sua admissibilidade.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se, de início, que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a uma análoga situação fática. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

No caso, em contrarrazões a PGFN sustenta que não há como se configurar o dissenso pretendido, uma vez que a decisão recorrida se fundamenta na conduta reiterada e na omissão de valores significativos para manter a aplicação da multa qualificada, fundamentos estes que não teriam sido abordados no acórdão CSRF/01-05.435. Vejamos.

O caso dos autos trata de autuação fundamentada em diferença de base de cálculo (fl. 6) apurada entre os valores registrados no Livro Caixa e aqueles constantes das declarações fiscais.

Sobre a qualificação da multa, o acórdão recorrido observou que "*a Contribuinte registrou estes ingressos no Livro Caixa, embora em alguns casos com histórico insuficiente para indicar a origem dos recursos, mas uma análise deste livro (às fls. 196 a 304) evidencia que as entradas vindas de “clientes” (portanto, receitas) já superam em muito os valores declarados pela Contribuinte à Receita Federal, por meio de sua PJSI*". Diante disso, concluiu:

No caso em questão, observa-se que a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2006, apurou o Simples a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade.

Diante destes fatos, das observações anteriores sobre o mérito da autuação, e considerando ainda os argumentos trazidos pela Recorrente, não vejo nenhuma possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

Quanto ao problema de o lançamento basear-se em presunção legal, cuja base de cálculo foi obtida a partir de extratos bancários, é importante registrar que os valores autuados também estão refletidos no Livro Caixa, não havendo dúvidas de que se trata de recursos relativos a receitas auferidas junto aos clientes, conforme indicam os próprios históricos constantes daquele livro, como já mencionado anteriormente.

Portanto, considero plenamente configurada a hipótese da qualificadora.

Vemos que a qualificadora foi mantida em virtude de conduta reiterada durante o ano de 2006 e da omissão de valores significativos que, no entender do voto condutor do acórdão recorrido, não poderia, pelas circunstâncias, ser considerada mero erro da contribuinte.

Por sua vez, o caso analisado pelo acórdão indicado como paradigma versa sobre situação em que, nos dizeres do voto condutor daquela decisão: *"na prática, o contribuinte informava reiteradamente valores a menor das bases de cálculo dos tributos federais nas DCTFs e DIPJs, com o fito de reduzir os valores devidos, e efetuou a transferência do controle acionário da empresa para terceiros desprovidos de capacidade financeira visando fazer frente a uma eventual execução da fazenda pública"*.

Naquele caso, a exasperação da multa foi cancelada porque o contribuinte havia declarado as receitas tidas por omitidas em seus livros fiscais de ICMS, circunstância que levou o voto condutor a excluir a intenção de esconder o fato gerador e, portanto, a qualificadora. *In verbis*:

A fiscalização acusou que teria havido dolo do contribuinte ao apresentar faturamentos inferiores ao efetivamente verificados pelo contribuinte. Ocorre que a constatação foi efetuada pelos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte (Livros fiscais do ICMS), o que se faz supor que ele não agiu de modo a esconder ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou ainda reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto. Não há como deixar de considerar que o contribuinte está obrigado à escrituração contábil e fiscal, bem como a apresentá-la em procedimento de fiscalização. Ademais, a fiscalização empreendida pelos agentes não pode ignorar a escrituração contábil e fiscal.

A fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte de esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte. Como se viu acima, as declarações errôneas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada.

Da análise acima conclui-se que os casos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma têm em comum: (i) o fato de as decisões terem considerado a conduta como reiterada e a omissão de valores significativos; e (ii) o fato de a diferença de base de cálculo constar claramente dos registros da empresa (no caso do paradigma, nos livros fiscais de ICMS e, no caso do recorrido, no livro Caixa).

O voto condutor do acórdão paradigma considerou que, não obstante a reiteração e o volume da omissão, o fato de a contribuinte ter declarado as receitas nos livros fiscais evidenciaria a inexistência de dolo, enquanto que, no recorrido, tal circunstância não foi considerada suficiente para elidir a exasperação da multa.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois chegou-se a conclusões distintas à luz das mesmas normas jurídicas e de mesmo contexto fático.

Oriento meu voto, portanto, pelo conhecimento do recurso especial já pela análise do primeiro paradigma indicado pela recorrente, ficando dispensada a análise do segundo.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em analisar as circunstâncias que podem levar à qualificação da multa de ofício no caso de apuração de diferenças entre a receita escriturada e a receita declarada ao fisco.

Importante notar que a autuação em questão não foi baseada em presunção de omissão de receitas, mas apenas na apuração de diferença entre a base de cálculo escriturada e a declarada ao fisco, tendo sido indicadas como bases legais artigos da Lei 9.317/1996, que na época era a norma que tratava do regime de tributação simplificado, o SIMPLES Federal (fls. 6 e ss.).

A autuação em questão teve por base exclusivamente os valores escriturados no Livro Caixa da contribuinte, tendo o Termo de Verificação Fiscal assim consignado (fls. 101-102):

2 - DA FISCALIZAÇÃO

De posse do livro caixa escriturado e extratos bancários do Banco do Brasil e Bradesco, fornecidos pela fiscalizada, referentes ao ano calendário de 2006, estes foram analisados com o objetivo de se apurar os créditos/depósitos incorridos no ano calendário de 2006, que representassem receitas auferidas.

Após apuração e levantamento de todos os ingressos no livro caixa, representados por créditos/depósitos em conta corrente do Banco do Brasil e Bradesco, foram expurgados destes os valores relativos a estornos, devoluções de cheques depositados, bem como outros valores que por seu histórico não se configura receitas.

Após emissão de Termo de Intimação para a fiscalizada comprovar os ingressos e a não resposta desta ao Termo emitido, foi então lavrado auto de infração do SIMPLES para o ano calendário de 2006, tomando-se como base os valores dos ingressos (créditos e depósitos) nas contas correntes mantidas pela fiscalizada no Banco do Brasil S/A e Bradesco S/A, escriturados no livro caixa apresentado a esta fiscalização.

(...)

4 - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre os valores lançados como diferença de base de cálculo de receitas no auto de infração do SIMPLES, se justifica tendo em vista o que preceitua o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, uma vez ser incontestável que o contribuinte embora tenha auferido receitas operacionais no ano calendário de 2006, para eximir-se da tributação a ela imposta pela legislação fiscal, deixou de declarar e recolher os tributos devidos sobre grande parte das suas receitas operacionais na atividade de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.

Ante a situação acima descrita, o voto condutor do acórdão recorrido considerou ilícita a conduta da empresa, observada a partir da conduta reiterada da omissão de receitas em valor vultoso. Tal quadro revelaria o evidente intuito de fraude a ensejar a incidência da multa qualificada, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei n.º. 9.430/1996 (previsão que consta atualmente do artigo 44, I, c/c § 1º, da Lei 9.430/1996, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488/2007).

Transcrevo os dispositivos legais que deram base à aplicação da multa, tal como vigentes à época dos fatos:

Lei 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Vide Mpv n.º 303, de 2006) (Vide Medida Provisória n.º 351, de 2007)

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Vide Mpv n.º 303, de 2006) (Vide Medida Provisória n.º 351, de 2007) (redação original).

(...)

Lei n.º 4.502/1964

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 do 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 artigos 71 e 72.

No caso, a fiscalização analisou apenas o ano-calendário de 2006, tendo apurado uma diferença de 87% (R\$2.803.378,55) entre as receitas tributadas (R\$429.053,60) e o total das receitas escrituradas (R\$3.232.432,15) (fl. 75). Assim, o valor das receitas não tributadas foi 7,5 vezes maior se comparado ao volume total de receitas.

Quanto à reiteração, pontuo que o auto de infração versa apenas sobre o ano-calendário 2006, de maneira que não é pacífica a conclusão de que esta restou configurada.

Em geral, apenas se verifica a reiteração caso a conduta se prolongue para diferentes anos-calendário. Não obstante, no caso, o acórdão recorrido entendeu que a conduta

era reiterada, tendo em vista que os contribuintes optantes pelo Simples na vigência da Lei 9.317/1996 estavam obrigados a (i) efetuar o pagamento unificado dos tributos calculados sobre sua receita bruta até o 10º dia do mês subsequente ao auferimento da receita; e (ii) apresentar, anualmente, declaração simplificada, até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Assim, o fato de o contribuinte estar obrigado a efetuar o pagamento dos tributos mês a mês e de, nesta condição, declarar menos do que os valores escriturados, foi compreendido como suficiente para caracterizar a reiteração da infração que autorizaria a exasperação da multa.

Sem embargo, compreendo que a conduta de, mesmo que supostamente de forma reiterada, declarar tributos em valor substancialmente menor do que o escriturado, não é, por si só, causa para a qualificação da multa.

Não se nega que, para uma certa linha de pensamento, o simples fato de haver receitas escrituradas e não declaradas denotaria um certo nível de consciência do contribuinte a respeito da prática de alguma irregularidade. Este fato, aliado à reiteração e/ou à materialidade dos valores, confirmaria a suposta intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária "*da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*", situação descrita no artigo 71, I da Lei 4.502/1964 como caracterizadoras da sonegação fiscal.

Todavia, o fato de escriturar receitas a valor superior ao declarado à Receita Federal não necessariamente significa **omissão intencional** do pagamento de tributos. **É possível que se trate de erro na escrituração, que o contribuinte entenda que as receitas em questão são isentas/não tributáveis, enfim, há uma ampla gama de possibilidades que não necessariamente levam à conclusão pelo intuito doloso do contribuinte.** Isso nos leva ao entendimento de que tais circunstâncias são, no máximo, indícios, no entanto sequer se trata de indícios convergentes para a caracterização do dolo.

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. Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e **comprove** a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

No caso, temos a conduta do contribuinte (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não é certo se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Não há **prova**, nos autos, de qualquer prática de **fraude ou ilícito** (penal), mas no máximo, como visto, um único indício (a reiteração).

Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa -- inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (grifamos):

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).

Releva-se a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um **pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**

Sobre tal pressuposto de fato que se enquadra em norma penal, transcrevo os excelentes exemplos citados pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado em seu voto no acórdão 9101-004.172 (grifamos):

(...)

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 ditos 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 “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

(...)

Em outro julgado do CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja se a ementa do julgado referido:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. 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 qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. 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”.

(Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012)

O Conselheiro então continua:

O ilícito tributário pode compreender apenas um ou 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 tributos, 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.

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário com a intenção em praticá-lo (dolo), conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF n.º 14 e 25:

“Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de e uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64”.

No presente caso, falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

Nessa situação particular, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte do Recorrente.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, livros estes que foram espontaneamente entregues por ela ao fisco em atendimento à fiscalização.

Outro fato que chama atenção nesses autos é que o ilícito tributário praticado de não declarar tributos ou fazê-lo de forma inexata, possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, a seguir transcrito.

“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 percebe, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Também no caso dos autos, considero não comprovado o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa, isto é, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo -- o que é diferente do seu não pagamento. Há, de fato, um indício, que é a reiteração da divergência entre os valores escriturado e declarado, mas a fiscalização deveria ter se empenhado mais em fazer desse indício elemento de prova já que ele, sozinho, não se presta a confirmar o dolo do contribuinte.

Por fim, vale notar que aplicar multa qualificada à conduta de, como no caso dos autos, escriturar e não declarar ao fisco, também resulta em interpretação desproporcional da legislação tributária penal, já que pune de maneira equivalente esta conduta e aquela, muito mais grave -- e que é o verdadeiro "pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal" referido por Marco Aurélio Greco --, de cometer intencionalmente falsos materiais e outras irregularidades na própria escrituração.

Assim, compreendo como uma interpretação mais adequada da legislação tributária acerca da aplicação de multas aquela que pune a conduta dos autos com a multa de 75%, reservando a exasperação da penalidade para fatos que comprovadamente configurem o dolo do contribuinte para a prática de ilícitos penais.

Diante disso, sugiro a seguinte ementa para o presente julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA. DIVERGÊNCIA ENTRE VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS. PRÁTICA REITERADA. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

No lançamento decorrente de diferença encontrada no cruzamento entre a receita de vendas de mercadorias escriturada e a receita declarada em DIPJ, a simples constatação de prática reiterada não é suficiente para a aplicação de multa qualificada, por caracterizar mero indício e não prova do dolo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Redatora Designada

Com o devido respeito ao voto da ilustre Relatora, divergi de seu entendimento o que tange à aplicação da multa qualificada no caso em tela.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF), de acordo com a documentação entregue pela contribuinte verificou-se que nem todos os ingressos financeiros escriturados no livro caixa estavam devidamente identificados, já que faltava no histórico “lançado no caixa” a origem do ingresso, devidamente intimada a explicar, não comprovou.

Como ressaltado, não se tratou de omissão de receitas por presunção, e sim de diferença na base de cálculo declarada e escriturada, que chegaram aos seguintes montantes no ano-calendário de 2006:

PA	Receitas conforme Caixa e Extratos	Receitas tributadas no SIMPLES	Total de Receita omitida a tributar
jan/06	262.715,81	32.976,11	229.739,70
fev/06	247.175,72	33.403,70	213.772,02
mar/06	180.673,79	35.101,48	145.572,31
abr/06	284.502,74	40.949,07	243.553,67
mai/06	296.053,18	42.023,15	254.030,03
jun/06	235.697,78	35.905,19	199.792,59
jul/06	402.538,05	38.125,90	364.412,15
ago/06	320.085,17	37.190,00	282.895,17
set/06	254.044,50	32.135,00	221.909,50
out/06	219.072,27	33.192,00	185.880,27
nov/06	311.700,93	34.152,00	277.548,93
dez/06	218.172,21	33.900,00	184.272,21
Total	3.232.432,15	429.053,60	2.803.378,55

Diante disso, o acórdão recorrido muito bem analisou a questão no dolo em atos omissivos:

Como elemento subjetivo do tipo, o Dolo é a consciência e a vontade de o agente realizar a conduta que está descrita em cada um dos tipos legais. E como vontade e consciência, jamais estará colado ao próprio fato que está sendo taxado como infração ou delito, ao contrário, o Dolo é sempre revelado no contexto geral dos fatos, ou seja, nos elementos que circundam o ocorrido.

Não fosse assim, não haveria a previsão dos crimes omissivos impróprios no Direito Penal, que traz o dolo como regra.

Em razão disso, no âmbito das relações jurídico-tributárias, resta cada vez mais superado o tabu quanto à possibilidade de visualização do dolo nas condutas omissivas, ou seja, naquelas em que o contribuinte se omite na prática de algum ato, buscando eximir-se do recolhimento de tributos, por exemplo, quando, de forma contumaz, deixar de declarar as suas receitas.

Realmente, não é correta a ideia de que, para a qualificação da multa, deve haver necessariamente uma prova material do dolo, até porque, dada a sua natureza, como consciência e vontade, isto nem sempre é possível. O que se prova materialmente são fatos, por meio do chamado corpo de delito. E é justamente por isso que o dolo pode estar na omissão, ou seja, em uma não ação.

Os próprios tipos legais para a qualificação da multa, nos termos da Lei 4.502/1964, não deixam qualquer dúvida a esse respeito:

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. (grifos acrescidos)

No caso em questão, observa-se que a Contribuinte reiteradamente, ao longo de todo o ano de 2006, apurou o Simples a partir de uma receita muitas vezes menor do que a efetivamente auferida, e, posteriormente, também omitiu estas receitas do Fisco, quando as declarou em valores muito inferiores à realidade.

Diante destes fatos, das observações anteriores sobre o mérito da autuação, e considerando ainda os argumentos trazidos pela Recorrente, não vejo nenhuma possibilidade de ocorrência de erro não intencional.

Quanto ao problema de o lançamento basear-se em presunção legal, cuja base de cálculo foi obtida a partir de extratos bancários, é importante registrar que os valores autuados também estão refletidos no Livro Caixa, não havendo dúvidas de que se trata de recursos relativos a receitas auferidas junto aos clientes, conforme indicam os próprios históricos constantes daquele livro, como já mencionado anteriormente.

Portanto, considero plenamente configurada a hipótese da qualificadora.

Assim, voto no sentido de se manter a multa qualificada de 150%.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto