



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

Processo n° 10630.720244/2007-24
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-001.962 – 1ª Turma
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria SIMPLES
Recorrentes Fazenda Nacional
Comercial da Terra Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA - REQUISITO. OBRIGATORIEDADE.

Para a qualificação da multa de ofício, de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), é obrigatória a demonstração de comprovação do dolo, não bastando à alegação de reiteração de conduta.

RECURSO ESPECIAL - REQUISITOS.

O recurso especial se destina a uniformizar divergência de interpretações da legislação tributária, não se legitimando diante de pretensão de simples reexame de provas. Aplicação da Súmula n° 7, do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo. 2) Recurso do Contribuinte: Por unanimidade de votos, recurso não conhecido.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Rafael Vidal de Araujo, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

Relatório

Em sessão plenária de 04 de agosto de 2010 a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, apreciando recurso voluntário do contribuinte Comercial e da Terra Ltda., por meio do Acórdão nº 1301-00362, deu-lhe provimento parcial apenas para reduzir a multa ao percentual de 75%.

A Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial de Divergência alegando divergência jurisprudencial com relação à redução do percentual da multa qualificada lançada de ofício.

Argumenta, em síntese, que a conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas evidenciaria o intuito de fraude requerido para a qualificação da penalidade prevista pelo art. 44, inc. II da Lei 9.430/96. Para tanto, indica os acórdãos nºs 107-08452 e 107-08942, prolatados pela 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, como paradigmas hábeis para caracterizar a divergência jurisprudencial.

O recurso da Fazenda Nacional teve seguimento, conforme Despacho 62/2011, de 21/03/2011.

Ao tomar ciência do Ac. nº 1301-00362 o contribuinte ingressou com Embargos de Declaração, que foram rejeitados.

Em seguida, ingressou com Recurso Especial alegando divergência jurisprudencial da decisão recorrida, na qual prevaleceu a forma sobre a verdade material, contrariando outros julgados que cuidaram da matéria.

Para comprovar o dissídio jurisprudencial, cita jurisprudência da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara deste CARF, que entende divergente do presente caso, representada pelo acórdão paradigma nº 1402-00.421, de 28/01/2011, contido no processo nº 10909.003797/2007-10 e da Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, representada pelo acórdão paradigma nº 108-08416, de 10/08/2005, contido no processo nº 10070.002184/9552.

O Presidente da Terceira Câmara deu seguimento ao recurso, acatando proposta que assim concluiu:

Verifica-se que tanto os acórdãos paradigmas apresentados quanto o acórdão recorrido trataram de matérias em que se discutiu aspectos formais no cumprimento de obrigações acessórias por parte do sujeito passivo, com conclusões distintas. A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que deve

prevalecer apenas um formalismo moderado, com o predomínio da verdade material. O acórdão recorrido, por seu turno, considerou que descumpridos os aspectos formais exigidos pela legislação tributária (correta escrituração do livro Caixa) a exigência fiscal deve ser mantida, independente de ter sido comprovado ou não o recebimento das vendas no mesmo período de emissão das notas fiscais.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ambas as partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Recurso da Fazenda Nacional.

Conheço do recurso, que se encontra em conformidade com a lei e o Regimento.

A Fazenda Nacional contesta a parte da decisão quanto à desqualificação da multa, assim ementada:

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. Havendo dúvidas acerca da intenção dolosa do contribuinte de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, deve a multa aplicada ser reduzida ao patamar de 75%.

Alega a Recorrente divergência em relação à interpretação dada a mesma matéria pelas Sétima e Oitava Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos das ementas a seguir:

Acórdão nº 107-08452

MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE — A conduta reiterada do contribuinte, consistente em omitir ou inserir elementos inexatos nas informações prestadas ao fisco federal, ao passo que ao Fisco Estadual infirmava os valores corretos, justifica a penalidade qualificada.

Acórdão nº 107-07.08942

IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001 - MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM DCTF'S

E DIPJ'S - MANUTENÇÃO - A atitude do contribuinte, de escriturar as receitas auferidas em seus livros e de informá-las integralmente ao fisco estadual, ao passo que ao fisco federal todas as informações de receitas prestadas em DCTFs e em DIPJs foram "zeradas", evidencia atitude dolosa a justificar a manutenção da multa qualificada, não sendo cabível, aliás, a alegação de que esta teria caráter confiscatório.

Para dar seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional o Presidente da 3ª Câmara acolheu proposta que confrontou o acórdão recorrido com o primeiro paradigma (Ac. 107-08542) e assim concluiu:

“Pela análise do acórdão paradigma, verifica-se se que a matéria fática decidida é a mesma da tratada no acórdão recorrido. Em ambos, a omissão de receitas foi apurada pelas autoridades lançadoras com base na constatação de diferenças entre os valores das receitas informadas ao fisco estadual e os valores informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Também em ambos os casos as autoridades lançadoras entenderam que a conduta reiterada dos fiscalizados eram elementos suficientes para caracterizar a conduta dolosa requerida pela lei para a aplicação da multa qualificada. No entanto, enquanto o acórdão paradigma acolhe o entendimento da fiscalização de que a conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas é suficiente para a aplicação da penalidade agravada, no acórdão recorrido verifica-se exatamente o oposto, entendendo como inexistente a conduta dolosa da contribuinte que pudesse ensejar a qualificação da multa de ofício.

Semelhante situação também se observa do teor do segundo acórdão indicado como paradigma pela recorrente.”

Não obstante os casos tratados no acórdão recorrido e nos paradigmas indicados tratem de omissão de receitas detectada a partir de diferenças entre os valores declarados à SRFB e os declarados ao Fisco Estadual, é importante destacar que a qualificação da multa só se legitima ante a caracterização do elemento subjetivo (dolo). Assim, diante das situações fáticas análogas (constatação de que as receitas são reiteradamente declaradas ao Fisco Federal em valores interiores aos declarados ao Fisco Estadual), o dolo pode restar ou não caracterizado, a depender de outros elementos que emergem dos autos.

Dessa forma, as especificidades do caso podem justificar decisões diferentes, uma vez que a interpretação se dá ante a lei e os fatos.

O acórdão recorrido assim fundamentou a desqualificação da multa:

“Reportando-se ao quadro demonstrativo de fl. 80, os Auditores-Fiscais autuantes justificaram (fl. 79) a aplicação da multa qualificada em face da "prática reiterada de omissão de receita (quase todos os meses de 2004, como mostra a coluna 12), envolvendo valores substancialmente superiores (vide coluna 11)

àqueles que compuseram declaração falsa à RFB (vide coluna 7)", conduta mediante a qual "o contribuinte obteve a redução de tributo". Em primeira instância, a multa qualificada foi confirmada pela Turma Julgadora, escudada nas disposições do art. 71 acima transcrito.

Considero que, sobre este ponto, merece ser reformada a decisão recorrida. De se observar que a infração de omissão de receitas, apesar de ter sido apurada por via direta e não por presunção, ficou circunscrita nos autos a um ano-calendário e, mesmo assim, não em todos os meses e não de maneira uniforme. Além disto, a recorrente apresentou em sua defesa alegações que bem podem ser tidas como erro na interpretação da legislação aplicável e dos requisitos acerca da adoção do regime de caixa ou de competência. Se tais alegações se demonstraram insuficientes para afastar a incidência tributária, são suficientes para lançar dúvidas acerca da presença do dolo, da intenção de ocultar da autoridade fazendária o fato gerador tributário. E, nessa situação, entendo que deva ser afastada a qualificação da multa, reduzindo-a ao patamar de 75%."

Como se vê, a decisão da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara está plenamente justificada pela especificidade do caso, que não permitiu formar uma convicção segura sobre a ocorrência do elemento subjetivo (dolo), necessário à qualificação da multa. E essa decisão encontra-se em conformidade com o previsto no art. 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Por pertinentes, transcrevo considerações da ilustre tributarista e membro desta Casa, Karen Jureidini Dias, no voto condutor do Acórdão 9101-001537:

"(...)

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entendimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

(...)

Assim sendo, a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada. Para tanto, se faz necessária a apresentação de um robusto conjunto probatório, capaz de deixar evidente a conduta fraudulenta.

No caso em tela, a Fazenda não conseguiu demonstrar o dolo objetivamente na prática do contribuinte, sendo mister aplicar a norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “ A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Nesse ponto, há que se considerar a possibilidade de ter ocorrido mero erro por parte do contribuinte, (...)

Nestes termos, se por um lado seria cabível a multa qualificada pela utilização de prova da reiterada omissão de receitas, entendo que no presente caso, considerando o conjunto fático, é descabida a sua imposição uma vez que o Fisco não logrou êxito em demonstrar o dolo da conduta do contribuinte e os fatos apontam para a possibilidade de ocorrência de mero erro de escrituração contábil.”

Lembro, por oportuno, que a CSRF tem se manifestado no sentido de que a reiteração de conduta não é suficiente para qualificação da multa, sendo imprescindível a comprovação do dolo. Confira-se:

Ac. 9202-002.955, de 06 de novembro de 2013

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não prospera a aplicação da multa qualificada com base em simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, quando da inocorrência de conduta (comissiva) do sujeito passivo no sentido de impedir a ciência, por parte da autoridade fiscal, da ocorrência do fato gerador, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Ac. 9202-002.576, de 06 de março de 2013

MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. OBRIGATORIEDADE.

Para a qualificação da multa de ofício, de 75% (setenta e cinco por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), é obrigatória a demonstração de comprovação do dolo, não bastando a alegação de reiteração de conduta.

Ac. 9202-002956, de 06 de novembro de 2013

FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO.

A qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim, não prospera a aplicação da multa qualificada com base em simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Ac. 92020-001.662

MULTA QUALIFICADA. REQUISITO. DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996 só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996.

9101-001.615, de 16 de abril de 2013

MULTA QUALIFICADA REQUISITO DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada.

Isto posto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Recurso do Sujeito Passivo:

Para que se decida sobre a possibilidade de conhecimento do Recurso Especial, é necessário bem conhecer a acusação fiscal e a interpretação dada pelo acórdão recorrido que têm relação com a matéria que é seu objeto. Sem isso não é possível analisar se os acórdão indicados como paradigma veiculam interpretação distinta.

O auto de infração decorreu da demonstração, pela auditoria fiscal, de que o sujeito passivo omitiu receitas em suas declarações à SRFB. A investigação fiscal partiu da constatação de divergências entre os valores informados pela contribuinte à SEF/MG e aqueles

informados à RFB, o que motivou a intimação para a empresa apresentar livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal.

Na análise, o auditor fiscal detectou diferenças entre informações prestadas pelo Livro de Registro de Saídas, pelo Livro de Apuração do ICMS, pelo Livro-Caixa e pelos Blocos de Notas Fiscais fornecidos pelo contribuinte.

Contestando o lançamento, o contribuinte alegou que deveriam ser excluídas as receitas não recebidas, haja vista que a empresa apurava o SIMPLES de acordo com o regime de caixa e não pelo regime de competência.

Ponderou que: (i) a utilização das informações prestadas à SEF/MG acarreta erro, pois o ICMS é apurado segundo o regime de competência, enquanto o SIMPLES é apurado de acordo com o regime de caixa. (ii) equívocos eventualmente cometidos na escrituração de seu livro Caixa, lançando automaticamente valores relativos a vendas concretizadas, mas a receber, também não podem ensejar as exigências ora atacadas, ante a evidência do não recebimento de valores.

Relacionou várias notas fiscais cujos valores não foram recebidos, e que devem ser excluídos em face do regime de caixa.

Juntou documentos particulares (novação de dívida e aditivo) firmados com uma de suas maiores clientes, para demonstrar o não recebimento das receitas em 2004, bem como declaração da credora de que não pagou as notas fiscais em 2004, bem como declarações de outros clientes no mesmo sentido.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora entendeu que o regime adotado foi o de competência, em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2004

REGIME DE CAIXA

O regime de caixa só pode ser adotado pelos contribuintes que observarem os pressupostos previstos na Instrução Normativa SRF nº 104/98. Não sendo observados tais requisitos, o regime de apropriação de receitas é o de competência.

No recurso voluntário, conforme consta do relatório que integra o acórdão recorrido, o contribuinte busca salientar dois aspectos de defesa:

- O primeiro, de ordem procedimental, prática: a recorrente reconhece que escriturou seu livro Caixa "com critério idêntico ao adotado para o livro Registro de Saídas, exigido pela legislação do ICMS". Entretanto, isto não impediria a manutenção do sistema de pagamento do SIMPLES com base nos valores efetivamente recebidos.

- O segundo, de ordem jurídica, é de que as instruções normativas e outros atos não poderiam se sobrepor a um mandamento com matriz constitucional, a saber, o

tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 179 da CF/88).

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª SEJUL confirmou o decidido pela DRJ, em Acórdão assim ementado:

Ementa: SIMPLES. REGIME DE CAIXA. REQUISITOS DE ESCRITURAÇÃO. Os contribuintes optantes pelo SIMPLES que desejarem adotar o reconhecimento de suas receitas pelo regime de caixa devem seguir a forma de escrituração prevista na IN SRF n.º 104/1998. Em não o fazendo, sua receita bruta deve ser determinada pelo regime de competência.

No recurso especial a Recorrente destaca que a decisão recorrida sob ataque assim resume a decisão para a manutenção da acusação:

"Diante disto, tenho por correta a apuração da receita bruta feita pelo Fisco, com base no regime (de competência) é o adotada como regra contábil básica, dele somente podendo se afastar os contribuintes nas situações expressamente autorizadas e desde que cumpridos os requisitos para tanto, o que não é o caso. Em sua escrituração (vide cópias do Livro Caixa As fls. 102/125) a interessada registra tão somente vendas à vista, o que milita contra suas alegações de que teria adotado o regime de caixa. De igual forma, inexistente qualquer registro do reconhecimento de receita por recebimento de valores no ano-calendário 2004 por vendas efetuadas em períodos anteriores".

Pondera a Recorrente que no recurso voluntário cuidou de indicar os clientes inadimplentes (Alcana Destilaria de Alcool de Nanuque S/A., que respondia por **R\$ 93.516,48**; juntou declaração firmada pela empresa A.N.R. Indústria, Comércio, Importação e Exportação Ltda., com crédito na importância de **R\$ 82.353,93**; e a MEDASA Medeiros Neto Destilaria de Alcool S/A. que, conforme declaração anexada, devedora do valor de R\$ 148.072,00), e que na decisão da Egrégia 1ª Turma da 3ª Câmara prevaleceu a verdade formal sobre a verdade material, contrariando outros julgados que cuidaram da matéria, citando o Acórdão nº 1402-00.421 e o Acórdão n.º 108-08.416, cujas ementas transcrevo:

Acórdão 1402-00421

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

BUSCA DA VERDADE MATERIAL. No processo administrativo fiscal tributário predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros procedimentos dos contribuintes, bem como vícios formais da Administração Tributária, desde que não impliquem em prejuízo ao contribuinte e, por consequência, ao PAF.

Recurso de Ofício Provido.

Acórdão n.º : 108-08.416

PAF - REGRAS DE INTERPRETAÇÃO – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS - VERDADE MATERIAL/FORMALISMO MODERADO — COMPROVAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — GRADAÇÃO DA PENALIDADE — O conceito de despesa no regulamento do imposto de renda, (RIR11999, artigo 299 e Lei 4506/64, artigo 47), obriga a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade na realização do dispêndio, (Lei Material). O fisco exige para comprovação do dispêndio a nota fiscal, com base no artigo 300 e 330 do Regulamento do IPI (Decreto 2637 de 25/06/98, Lei Formal). Cabe a autoridade administrativa, no processo exegético de solução de conflitos entre as normas, se guiar pelos princípios elementares que regem o processo administrativo, respeitados os direitos e garantias individuais emanados da CF: art.5º, XXXIV "a", LIV e LV.

Entendo não configurada a divergência de interpretações. Em momento algum o acórdão recorrido abraçou interpretação no sentido de privilegiar a verdade formal em detrimento da material.

A questão controvertida diz respeito ao regime adotado pela Recorrente (caixa ou competência). Na apreciação dessa questão, o Relator não se limitou ao aspecto formal. Além das considerações quanto ao descumprimento dos requisitos formais previstos na Instrução Normativa nº 104/1998, registra o voto condutor:

“Em sua escrituração (vide cópias do Livro Caixa As fls. 102/125) a interessada registra tão somente vendas à vista, o que milita contra suas alegações de que teria adotado o regime de caixa. De igual forma, inexistente qualquer registro do reconhecimento de receita por recebimento de valores no ano-calendário 2004 por vendas efetuadas em períodos anteriores.” (negritos acrescentados).

Assim, para decidir se o acórdão recorrido prevaleceu a forma sobre a verdade material a CSRF teria, necessariamente, de reexaminar as provas.

O recurso especial no processo administrativo fiscal, que se legitima ante interpretações divergentes da lei tributária dada por diferentes colegiados do CARF, é análogo ao recurso especial de competência do Superior Tribunal de Justiça previsto no art. 105, III, “c”, da Constituição Federal, para os casos em que a decisão recorrida “*der à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal*”. E a Súmula nº 7, do STJ, enuncia:

“Súmula STJ nº7- A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

Isto posto, não conheço do recurso do contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 2014.

Processo nº 10630.720244/2007-24
Acórdão n.º **9101-001.962**

CSRF-T1
Fl. 12

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

CÓPIA