



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003024/2007-25
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.688 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente DISPET INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. INOBSERVÂNCIA DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DESTACADAS. DÚVIDA ACERCA DE PRÁTICA CARACTERIZADORA DE SONEGAÇÃO OU FRAUDE

Presente dúvida acerca das circunstâncias do fato, da extensão de seus efeitos e, em consequência, da intenção do sujeito passivo, deve ser afastada a qualificação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que negavam provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por DISPET INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-001.750, na sessão de 18 de maio de 2017, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS.

Caracteriza omissão de receitas a falta de registro na contabilidade de notas fiscais de saídas. Quando o contribuinte não consegue comprovar o cancelamento das operações consignadas nos documentos ou a efetiva devolução das mercadorias, as notas fiscais devem ser reconhecidas como aptas para demonstrar a realização das vendas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovado o evidente intuito de fraude do contribuinte, que utilizou-se de subterfúgios e procedimentos irregulares na tentativa de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

TAXAS DE JUROS. SELIC. CABIMENTO.

Descabe na esfera administrativa qualquer discussão acerca de constitucionalidade de lei em vigor. Aplicação das Súmulas n. 2 e n. 4 deste Conselho.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o faturamento apurados no ano-calendário 2005 a partir da constatação de notas fiscais de vendas não escrituradas no Livro Registro de Saídas e não contabilizadas, além de: i) falta de registro contábil de *valores fiscais de PIS e Cofins devidos por unidade de produto (pré-formas em função da gramatura), destacados nas notas fiscais emitidas nos meses de fevereiro a dezembro de 2005*; e ii) falta de registro, declaração e recolhimento de *PIS e Cofins sobre as receitas de vendas escrituradas, no Livro de Saídas e Livro Razão, sujeitas a tributação pelos sistema não-cumulativo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005*. As exigências foram acrescidas de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente o lançamento (e-fls. 1261/1273). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 2435/2452).

Cientificada em 23/06/2017 (e-fls. 2462), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 30/06/2017 (e-fls. 2464/2476), rejeitados conforme despacho de e-fls. 2480/2483, notificado à Contribuinte em 25/08/2017 (e-fl. 2490), seguindo-se a interposição de recurso especial em 12/09/2017 (e-fls. 2492/2515) no qual foram arguidas divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2591/2603, do qual se extrai:

Cientificado do acórdão em questão, o contribuinte apresentou tempestivamente embargos de declaração, os quais foram rejeitados por meio de despacho (e-fls. 2480 e seguintes). Tomou ciência do despacho em 28/08/2017 (e-fls. 2490), e interpôs recurso especial de divergência em 12/09/2017 (e-fls. 2492 e seguintes), portanto, tempestivamente (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF).

A recorrente instruiu o recurso com a cópia integral dos paradigmas que menciona em sua exposição, os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Demonstrou também o prequestionamento das matérias objeto do presente recurso.

A recorrente alega que o acórdão diverge do entendimento de outras Turmas “*quanto a diversas matérias, tais como: (i) vinculação do resultado da diligência à manutenção ou não do lançamento fiscal; e (ii) inaplicabilidade da multa qualificada por força da Súmula CARF n.º 14.*”

De se observar que, entremeados com a demonstração das alegadas divergências, a recorrente apresenta também diversas considerações de mérito acerca de supostos erros, omissões ou contradições em que teria incorrido o acórdão, e da necessidade de reforma da decisão recorrida. Entretanto, tais argumentos não serão aqui analisados, e *a priori* sequer reproduzidos, posto que em nada interferem na demonstração da divergência jurisprudencial, que há de ser feita em juízo prévio de admissibilidade do recurso.

Isto posto, passa-se à exposição e análise das divergências alegadas.

1ª divergência: “Vinculação do resultado da diligência à manutenção ou não do lançamento”

[...]

Por todo o exposto, não demonstrada a divergência jurisprudencial com relação ao primeiro ponto.

2ª divergência: Multa qualificada

Transcreve-se, a seguir, excerto contendo a exposição da recorrente acerca da divergência arguida com relação a este ponto:

“b. Divergência Quanto a Inaplicabilidade da Multa Qualificada em Lançamentos Efetuados com Base em Informações Prestadas pelo Contribuinte:

Conforme apresentado pela Recorrente e reconhecido pelo v Acórdão recorrido em parte que transcreve e aproveita o relatório fiscal, o presente lançamento tem origem em informações e elementos apresentados espontaneamente no curso do procedimento fiscal. Senão vejamos:

(...)

Em que pese ter conhecimento e não negar que as supostas infrações apuradas têm por base “*documentos apresentados pelo próprio contribuinte durante a fiscalização*” o v. Acórdão manteve a imposição de multa qualificada pelos seguintes fundamentos:

“No que se refere à qualificação da multa, deve esta ser mantida, não pelo simples fato de não escrituração das notas fiscais, mas pela prática sistemática e recorrente que teve como único objetivo impedir o conhecimento, pelas autoridades fiscais, dos fatos jurídicos e das bases tributáveis.

Verifica-se que ao longo de todo o ano de 2005 a contribuinte deixou de registrar o PIS e a COFINS destacados nas notas fiscais, assim como simplesmente não apurou as contribuições sujeitas à não-cumulatividade.

Como bem apontado pela DRJ, a interessada deixou, ainda, de escriturar notas fiscais de vendas, ao longo do ano, no total de R\$ 2.158.963,07 (fls. 426), sem justificar adequadamente o motivo do procedimento adotado, em relação a qualquer uma das 60 (sessenta) notas fiscais relacionadas (fls. 402/403).

O caráter doloso e deliberado da conduta manifesta-se pelas práticas reiteradas, pela não observância aos requisitos legais, pela relevância

dos valores envolvidos e pela sistemática adotada, com o claro intuito de prejudicar os interesses fazendários e o conhecimento da matéria tributável, sendo de rigor a manutenção da multa qualificada.”

Todavia, o entendimento adotado pelo v. Acórdão recorrido para a manutenção da multa qualificada diverge do entendimento firmado em outros julgados, pelos quais se destacou que não se mostra compatível a manutenção da multa qualificada quando o lançamento decorrer de informações prestadas pelo próprio contribuinte, pelo fato de que nesses casos claramente não há conduta dolosa de objetivo de impedir o conhecimento de fatos tributáveis.

E este entendimento é perfeitamente factível, uma vez que se o próprio contribuinte presta espontaneamente as informações solicitadas e, estas mesmas informações são utilizadas como base de lançamento de ofício, resta notadamente inverídica conduta da Recorrente de ludibriar ou retardar o conhecimento de fatos tributáveis.

Nesse sentido o contido no Acórdão Divergente n.º 9303-004.685 (Proc. 16327.000189/2010-78), assim ementado:

"MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)."

(Proc. 16327.000189/2010-78. Acórdão n.º 9303-004.685. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

E fez constar a i. Redatora no Voto Vencedor:

“No caso dos autos, foi aplicada a multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) por entender a autoridade lançadora que a entrega de Declaração Simplificada PJ Inativa no ano-calendário de 2005 e de declaração de informações econômico fiscais da pessoa jurídica DIPJ 2007 (2006) com base no lucro presumido, sem nenhuma receita operacional declarada, face à movimentação financeira verificada por meio das declarações da CPMF (DCPMF) entregue pelas instituições financeiras, caracteriza o evidente intuito de fraude, suficiente para ensejar o agravamento da penalidade. **Embasou-se a Fiscalização unicamente em indícios constantes dos autos, sem ter se valido de conjunto probatório robusto quanto à ocorrência de fraude.**

Além disso, conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração no tópico referente à multa qualificada, o Fisco sequer demonstrou o evidente intuito de fraude, uma vez que não trouxe com precisão a circunstância apta a qualificar a infração, se sonegação, fraude ou conluio, limitando-se a afirmar que as circunstâncias descritas se enquadrariam em tese nos dispositivos legais citados, razão pela qual não se sustenta a aplicação da penalidade em 150% (cento e cinquenta por cento).

Há de ser considerado, ainda, que após a abertura do procedimento fiscal procedeu a contribuinte na apresentação de toda a sua contabilidade, de registros contábeis e na apuração, ainda que equivocadamente com base na sistemática cumulativa, das bases de

cálculo do PIS e da COFINS. Demonstrou, assim, a ausência do evidente intuito de fraude, pois **forneceu à Fiscalização todos os elementos necessários à correta apuração das contribuições devidas, possibilitando a realização do lançamento fiscal. Não pretendeu esconder ou dificultar o acesso do Fisco a quaisquer dados e/ou circunstâncias caracterizadoras da ocorrência dos fatos geradores.**

Ainda, não há prova contundente de ter a contribuinte agido com "evidente intuito de fraude", ônus do qual não se desincumbiu o Fisco.

Sendo a conduta do sujeito passivo dissociada dos conceitos qualificadores de fraude, sonegação e conluio, capazes de configurar o dolo, a mesma enquadra-se em equívocos e erros na interpretação da legislação aplicável, afastando qualquer possibilidade de agravamento da penalidade da multa." (grifos nossos)

Veja-se que a situação é idêntica a versada nestes autos. Enquanto no presente feito o lançamento que tem por base informações prestadas pela Recorrente no curso da fiscalização teve mantida a imposição de multa qualificada de 150%, em situação divergente, que também teve origem simplesmente em informações prestada pelo contribuinte se entendeu inaplicável a imposição de multa qualificada, uma vez que não se tem caracterizado o evidente intuito de fraude apto à manutenção da multa qualificada.

Ainda em sentido diverso do v. Acórdão recorrido, o extraído do Acórdão Divergente n.º 9303-004.563 (Proc. 19311.720006/2013-44), que igualmente a divergência outrora apresentada destacou da ementa:

"MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS DA INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ausente a prova inequívoca de intenção deliberada da contribuinte de ocultar o fato gerador das contribuições da Autoridade Fiscal, não há de se falar na aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento)."

(Proc. 19311.720006/2013-44. Acórdão n.º 9303-004.563. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

E constou no Voto:

A apuração do montante das contribuições para o PIS e a COFINS efetivamente devidas pela contribuinte no ano-calendário de 2009 foi efetuada pelo Fisco com base nos elementos, trazidos pelo Sujeito Passivo, o qual atendeu às intimações para prestação de informações e apresentação de documentos no decorrer do procedimento fiscal.

No curso da ação fiscal, foi constatado ter ocorrido o recolhimento, a menor, das contribuições para o PIS e a COFINS no ano-calendário de 2009 por parte da contribuinte, com a declaração de valores a menor nas respectivas DCTF's. Esse fato não é controverso nos autos do processo, havendo divergência apenas com relação ao montante apontado pela Receita Federal como efetivamente devido.

No entanto, não há prova contundente de ter a contribuinte agido com "evidente intuito de fraude", ônus do qual não se desincumbiu o Fisco. Sendo a conduta do sujeito passivo dissociada dos conceitos qualificadores de fraude, sonegação e conluio, capazes de configurar o

dolo, a mesma enquadra-se em equívocos e erros na interpretação da legislação aplicável, afastando qualquer possibilidade de agravamento da penalidade da multa.

Os argumentos expendidos vêm corroborados pelo disposto nas Súmulas n.ºs 14 e 25 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que a simples omissão de receitas ou rendimentos não são suficientes para qualificação da multa de ofício, *in verbis*:

(...)”

Segundo se verifica, em situações idênticas se chegou a entendimentos diversos quanto a aplicação e manutenção da multa qualificada, tendo o presente caso e a divergência outrora citada são lançamentos cuja apuração das bases tributáveis tem origem em informações prestadas pelo contribuinte, ou seja, não foram omitidas, ao passo que se manteve a imposição de multa qualificada à Recorrente, enquanto na divergência apresentada se afastou a multa qualificada.”

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente. De fato, em todos os casos trazidos a confronto (acórdão recorrido e os **dois paradigmas, acórdãos 9303-004.685 e 9303-004.563**) há menção à *prática reiterada* de omissão de valores e/ou de informação de valores a menor do que o devido, e igualmente em todos eles é possível verificar, da leitura dos seus inteiros teores, que o lançamento foi efetuado com base em elementos de prova colhidos junto aos próprios contribuintes fiscalizados.

E, enquanto o acórdão recorrido *manteve a multa qualificada*, fundamentando-a essencialmente na *prática reiterada com vistas a impedir o conhecimento, pelas autoridades fiscais, dos fatos jurídicos e das bases tributáveis*, os acórdãos paradigmáticos, em sentido diametralmente oposto, valorizaram o fato de as informações que embasaram o lançamento fiscal terem sido prestadas pelos próprios contribuintes fiscalizados, o que afastaria o dolo de sua conduta, de sorte que, *nada obstante a reiteração na omissão de valores, desqualificaram a multa aplicada*.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

Conclusão

Pelo exposto, opino no sentido de que se deva **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF), apenas com relação à matéria “*multa qualificada*”.

O agravo apresentado pela Contribuinte contra o seguimento parcial foi rejeitado conforme e-fls. 2641/2656, com ciência em 19/03/2018 (e-fl. 2671).

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que opôs embargos ao acórdão recorrido *em especial pela existência de circularização efetuada no curso da fiscalização que infirma as imputações fiscais, bem como a inexistência de qualquer conduta da Recorrente que de fato justificasse a aplicação da multa qualificada*, prestando-se também a evitar qualquer questionamento das matérias de modo a possibilitar até mesmo recurso especial nas questões apresentadas. Com a rejeição dos embargos, o acórdão recorrido permaneceria omisso e contraditório *ao tentar justificar a manutenção da multa qualificada*.

Aponta divergência acerca da *inaplicabilidade da multa qualificada por força da Súmula CARF n.º 14*, demonstrando o prequestionamento e a contradição alegada em embargos, vez que *se justificou a manutenção da multa qualificada sob argumento de "prática sistemática e recorrente que teve como único objetivo impedir o conhecimento, pelas autoridades fiscais, dos fatos jurídicos e das bases tributáveis", quando no próprio voto reconhece que "As infrações apuradas têm como base os elementos apresentados pelo próprio contribuinte durante a*

fiscalização", ou seja, nada foi omitido pela Recorrente à d. Fiscalização de modo a justificar a imposição de multa qualificada.

Reiterando que o presente lançamento tem origem em informações e elementos apresentados espontaneamente no curso do procedimento fiscal, aduz que:

Todavia, o entendimento adotado pelo v. Acórdão recorrido para a manutenção da multa qualificada diverge do entendimento firmado em outros julgados, pelos quais se destacou que não se mostra compatível a manutenção da multa qualificada quando o lançamento decorrer de informações prestadas pelo próprio contribuinte, pelo fato de que nesses casos claramente não há conduta dolosa de objetivo de impedir o conhecimento de fatos tributáveis.

E este entendimento é perfeitamente factível, uma vez que se o próprio contribuinte presta espontaneamente as informações solicitadas e, estas mesmas informações são utilizadas como base de lançamento de ofício, resta notadamente inverídica conduta da Recorrente de ludibriar ou retardar o conhecimento de fatos tributáveis.

Indica como paradigmas o Acórdão n.º 9303-004.685 que, em situação *idêntica a versada nestes autos*, que *também teve origem simplesmente em informações prestada pelo contribuinte*, mas *entendeu inaplicável a imposição de multa qualificada, uma vez que não se tem caracterizado o evidente intuito de fraude apto à manutenção da multa qualificada*. No mesmo sentido seria o paradigma n.º 9303-004.563, que também afastou a qualificação da penalidade em lançamento *cuja apuração das bases tributáveis tem origem em informações prestadas pelo contribuinte, ou seja, não foram omitidas*.

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido para reformar o acórdão recorrido e afastar a multa qualificada de 150%.

Os autos foram remetidos à PGFN em 24/11/2017 (e-fls. 2604), e retornaram em 06/12/2017 com contrarrazões (e-fls. 2605/2612) nas quais a PGFN defende a *preservação do acórdão recorrido* nos termos de seu voto condutor que transcreve. Acrescenta que:

A tese advogada pelo recorrente, data vênua, não se sustenta, diante do farto lastro probatório que demonstra a omissão reiterada de receitas ao longo de vários períodos de apuração. A alegação de que não se pode qualificar a multa de ofício com base em informações prestadas pelo contribuinte carece de sustentação e substância.

A prática sistemática do contribuinte com o objetivo de impedir o conhecimento, pelas autoridades fiscais, dos fatos jurídicos e das bases tributáveis é inequívoca, e foi confirmada, também, no bojo do processo administrativo n.º 10909.003021/2007-91 da mesma contribuinte. Neste sentido, confira-se:

[...]

Embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos. Analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o animus doloso de fraudar o fisco.

É preciso ressaltar que este Conselho vem firmando o entendimento nesse sentido, de que a prática reiterada de condutas evasivas afasta a tese de meros equívocos do Contribuinte e, ao contrário, afirma seu caráter doloso.

Por tudo isso, não há se afastar a multa qualificada de 150%.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que declinou competência em favor desta 1ª Turma (e-fl. 2680/2681).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

De fato, ao passo que o voto condutor do acórdão recorrido afirma o *caráter doloso e deliberado da conduta* a partir de sua reiteração e relevância dos valores envolvidos, sem qualquer justificativa para a não escrituração das notas fiscais apresentadas, ou para a ausência de registro das contribuições destacadas nas notas fiscais, bem como de apuração na sistemática não-cumulativa, os paradigmas apresentam votos condutores que se opõe à qualificação com base na reiteração da conduta consciente de não declarar ou recolher os tributos devidos, demandando *substancial conjunto probatório sobre a prática do ato infracional, não se prestando para tal a existência de meros indícios da intenção dolosa por parte do agente*, especialmente na hipótese de os elementos de base do lançamento serem extraídos da escrituração do sujeito passivo.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A qualificação da penalidade está assim motivada na acusação fiscal:

O intuito de fraude e sonegação está presente ao longo da descrição dos fatos, tendo em vista a omissão de registro de notas fiscais de vendas de mercadorias; falta de registro do PIS e da COFINS destacados nas notas fiscais; falta de apuração e registro do PIS e da COFINS devidos com base no sistema não-cumulativo e apresentação da DIPJ do ano-calendário 2005, com valores inexatos.

Durante o período fiscalizado utilizou-se de várias práticas diferentes, conforme descrito neste Termo, porém com o único objetivo de eximir-se do pagamento parcial/total de tributos incidentes sobre o faturamento e/ou resultado.

O acórdão recorrido expressa as seguintes justificativas para manutenção desta majoração:

No que se refere à qualificação da multa, deve esta ser mantida, não pelo simples fato de não escrituração das notas fiscais, mas pela prática sistemática e recorrente que teve como único objetivo impedir o conhecimento, pelas autoridades fiscais, dos fatos jurídicos e das bases tributáveis.

Verifica-se que ao longo de todo o ano de 2005 a contribuinte deixou de registrar o PIS e a COFINS destacados nas notas fiscais, assim como simplesmente não apurou as contribuições sujeitas à não-cumulatividade.

Como bem apontado pela DRJ, a interessada deixou, ainda, de escriturar notas fiscais de vendas, ao longo do ano, no total de R\$ 2.158.963,07 (fls. 426), sem justificar adequadamente o motivo do procedimento adotado, em relação a qualquer uma das 60 (sessenta) notas fiscais relacionadas (fls. 402/403).

O caráter doloso e deliberado da conduta manifesta-se pelas práticas reiteradas, pela não observância aos requisitos legais, pela relevância dos valores envolvidos e pela

sistemática adotada, com o claro intuito de prejudicar os interesses fazendários e o conhecimento da matéria tributável, sendo de rigor a manutenção da multa qualificada.

De fato, a prática sistemática de não escriturar notas fiscais sabidamente tributáveis afasta a possibilidade de erro e indica que o sujeito passivo agiu de forma intencional para reduzir a incidência tributária e dificultar o conhecimento dos fatos pelas autoridades fiscais. Diversamente do que consignado nos paradigmas, a escrituração das operações pode, sim, evidenciar que o sujeito passivo tinha conhecimento da dimensão de suas operações tributáveis, mas agiu para não promover o recolhimento devido, mormente se assim o fez reiteradamente.

Contudo, a reiteração se constitui a partir de referenciais de volume da atividade do sujeito passivo e a autoridade lançadora, no que se refere às notas fiscais de vendas não escrituradas, consigna que:

De posse dos documentos, livros de registro de entradas, de saídas e livro Razão Contábil, efetuamos o confronto da notas fiscais de vendas emitidas com as escrituradas no livro de saídas e razão contábil, constatamos que a fiscalizada não escriturou em seu livro de saídas e conseqüentemente não ofereceu a tributação as notas fiscais constantes do "**Demonstrativo de Notas Fiscais Não Registradas em 2005**", que anexamos, para integrar este Termo juntamente com uma cópia das referidas notas fiscais e do Livro de Saídas.

Trata-se de um expediente muito comum, praticado principalmente, pelas empresas comerciais, utilizado com o intuito de omitir receitas, consistente em não registrar em sua contabilidade e escrituração fiscal parte das notas fiscais de vendas de mercadorias, visando a redução ou supressão dos tributos incidentes sobre tais vendas.

Agindo assim, restou caracterizada a omissão de receitas; no montante de **R\$ 2.158.963,07**, tributáveis pelo **IRPJ, CSLL, PIS e , COFINS**, cujos lançamentos para constituição de ofício do crédito tributário, devem ser formalizados em autos de infração separados, para atendimento da legislação específica de cada imposto ou contribuição.

Nestes termos, há apontamento, apenas, da conduta de omitir, sem qualquer referência **expressa** à relevância ou à reiteração. Infere-se que esta prática seria **comum** para reduzir ou suprimir tributos, mas não são expostos outros elementos da conduta para afastar a possibilidade de erro. Mas, ainda que se equipare uma prática “comum” e nos valores indicados a uma omissão relevante e reiterada, cabe avançar um pouco mais para verificar com qual base de apuração a autoridade fiscal operou para ter a percepção de que a conduta foi reiterada e intencional.

As exigências de IRPJ e CSLL decorrentes desta mesma ocorrência foram apreciadas e mantidas no Acórdão n.º 1402-001.149, sob os seguintes fundamentos, invocados pela PGFN:

Veja que a motivação para a qualificação da multa não se restringe à não escrituração das notas fiscais de vendas, mas às “várias práticas diferentes” reveladas no Termo de Verificação Fiscal.

No rol de infrações apuradas, consta que a contribuinte até havia apurado valores devidos de IRPJ e CSLL em sua contabilidade, mas deixou de informa-los em DCTF.

Além de ter apresentado a DIPJ Zerada, mesmo tendo apurado lucro líquido de R\$ 2.552.879,64 registrado originalmente em sua contabilidade (fl. 190). Também deixou de escriturar notas fiscais de vendas ao longo do ano, no total de R\$2.158.963,07 (fl. 351), sem justificar adequadamente o motivo do procedimento adotado, em relação a qualquer uma das 60 (sessenta) notas fiscais relacionadas (fls. 337/338).

Portanto, tem razão a DRJ, ao fundamentar que “sem entrar no mérito das demais infrações, já é possível verificar a partir desses fatos, que não se trata de erros involuntários, pois o reiteramento da conduta e a expressividade dos valores, evidenciam que à conduta da contribuinte esteve associado o intuito doloso de subtrair ao conhecimento da fiscalização a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.”

E mais, o estorno das vendas contabilizadas, baseado em notas reconhecidamente viajadas, constitui, a meu ver, prova material do evidente intuito de fraude da contribuinte. (*destaques do original*)

Como se vê, no âmbito da tributação do lucro havia, além da omissão de receitas, apresentação de DIPJ zerada e *estorno das vendas contabilizadas, baseado em notas reconhecidamente viajadas*. Já no que se refere à incidência sobre o faturamento, conforme demonstrativo à e-fl. 419, a Contribuição ao PIS e a COFINS apuradas em relação às notas fiscais não registradas totalizou R\$ 100.449,41 e R\$ 427.918,54, respectivamente, no ano-calendário 2005, ao passo que as contribuições calculadas sobre o faturamento escriturado totalizariam R\$ 1.399.400,90 e R\$ 6.199.637,54, respectivamente. Tais contribuições, porém, foram reduzidas por créditos da sistemática cumulativa e somadas a débitos por operações com pauta, resultando em valores totais não recolhidos de R\$ 634.031,93 e R\$ 2.829.182,84, respectivamente, sendo que em alguns meses do ano-calendário o resultado da apuração foi credor, e não ensejaram lançamento. Para além disso, notas fiscais não registradas foram submetidas a diferentes sistemáticas de tributação, destacando-se parte delas para determinação das contribuições com base em pauta, conforme e-fls. 409/411.

Analisando o Livro de Registro de Saídas juntado por cópia às e-fls. 243/318, tem-se documentos fiscais que iniciam no número 02 e finalizam em 3.612. À e-fl. 420 estão listadas as notas fiscais apreendidas *não escrituradas ou escrituradas sem o registro de PIS e COFINS destacados nas próprias notas fiscais*. Do total de 3.612 formulários de notas fiscais, seriam 341 notas fiscais emitidas com irregularidades, sendo 60 as emitidas e não escrituradas.

Apenas com estas referências não é possível afirmar que a supressão, no registro, de 2% da quantidade de notas fiscais, ou de 7% das contribuições correspondentes representaria, por si só, conduta dolosa. Registre-se que estas constatações são extraídas do volume anual e que não há demonstração de uma ação sistemática nos meses do ano-calendário. Ao contrário, o resumo da apuração dos valores devidos à e-fl. 419 indica que as contribuições correspondentes às notas fiscais não registradas corresponderiam a meses esparsos (fevereiro, março, abril, junho e julho). Para além disso, as notas não registradas estariam sujeitas a tributação com ou sem pauta, o que também prejudica a identificação de uma direcionamento intencional em subtrair tais valores da incidência devida.

Quanto às demais infrações constatadas, nas quais a autoridade fiscal também concluiu evidente o intuito de sonegação e fraude, a acusação indica, **primeiro**, que a Contribuinte deixou de registrar em sua escrituração contábil, de forma reiterada, *os valores fiscais de PIS e COFINS devidos por unidade de produto (pré-formas – em função da gramatura), destacados nas notas fiscais emitidas nos meses de fevereiro a dezembro de 2005*. Ressalta que as receitas foram escrituradas, mas as contribuições destacadas *nas próprias notas fiscais*, não. Acrescenta que estas receitas também não foram oferecidas *à tributação pelo sistema não-cumulativo de apuração de PIS e COFINS*, e remete a evidenciação para o “Demonstrativo de Notas Fiscais escrituradas sem registro ou registro a menor de PIS e COFINS em 2005”, juntado às e-fls. 412/417 e que reporta diversas notas fiscais nas quais estariam destacados, no total anual, Contribuição ao PIS de R\$ 842.073,61 e COFINS de R\$ 3.881.400,19, dos quais foram escrituradas apenas as parcelas de R\$ 76.601,46 e R\$ 151.365,84,

respectivamente, concentradas no mês de abril/2005. Ao final deste demonstrativo, as operações sujeitas a esta forma de tributação totalizariam R\$ 13.114.072,48, sendo que no demonstrativo seguinte, à e-fl. 418, a autoridade fiscal indica que da receita escriturada de R\$ 32.685.295,01, R\$ 11.240.125,11 foi escriturada como “sem pauta”, mas nada diz se teriam sido submetidas à incidência em sistemática cumulativa. De outro lado, desde a impugnação a Contribuinte insiste que:

8. Portanto, é inequívoco que o valor registrado nos Livros Razão, Diário e de Saída a título de Receita Total Com Pauta e Sem Pauta é de R\$ 61.158.147,12. Já o valor Sem Pauta, no total de R\$ 32.685.295,01, é muito superior àquele valor apurado pelo Fisco, que foi de R\$ 21.445.169,90. Em sendo assim, a Impugnante apurou e tributou valor de receita em muito superior ao calculado pela Fiscalização.

A autoridade lançadora complementa a descrição da apuração dos valores lançados com as seguintes ponderações:

Os valores dos **débitos declarados em DCTF no 1º semestre** de 2005, de PIS e de COFINS, **foram deduzidos das infrações apuradas**, no próprio auto de infração correspondente a cada contribuição. No segundo semestre de 2005, a DCTF - foi apresentada com valores "zerados", ou seja, em branco, sem nenhum débito declarado.

No mês de abril de 2005, a fiscalizada pagou de PIS e COFINS nas importações e aquisições no mercado interno, R\$ 88.547,40 e R\$ 407.913,34, respectivamente, que embora não tenha escriturado na conta de PIS e COFINS a recuperar no seu ativo, estes valores foram deduzidos dos débitos apurados pela Fiscalização no respectivo mês, conforme consta da planilha "Resumo da apuração dos valores devidos de PIS e COFINS em 2005".

Inferese-se, daí, que apenas no mês de abril foram escrituradas as contribuições destacadas nas notas fiscais, e também recolhidas, apesar de não declaradas. De outro lado, a apuração final dos valores lançados reúne as contribuições não escrituradas com débitos e créditos da mesma contribuição no período e, ao final, o valor a lançar é inferior ao valor das infrações apuradas, e inclusive negativo a partir de setembro/2005.

Registre-se, ainda, que na introdução do Termo de Verificação Fiscal está expresso que:

Quanto a forma de tributação pelo PIS e COFINS referente as pré-formas de embalagens plásticas do código 3923.30.00 "Ex" 01, a fiscalizada protocolizou processo de consulta nº 10909.002860/2004-40, cuja solução de consulta SRRF/9 a RF/DISIT nº 34, **que conclui pela tributação com base no art. 51 da lei 10833/2003 e alterações posteriores,,** encontra-se nos autos do processo de exigência do crédito tributário de PIS e COFINS. A fiscalizada apresentou recurso de divergência, no mesmo processo, sendo a cópia da solução de consulta DISIT nº 03, de 21 de fevereiro de 2005, anexada ao processo de exigência do crédito tributário de PIS e COFINS.

Em 04/02/2005 impetrou Mandado de Segurança nº 2005.72.08.000514-0, contra o recolhimento de PIS e COFINS devidos na importação com base no art. 51 da lei 10.833/2003, por unidade de produto, obtendo a segurança pleiteada em 08/02/2005, através de Liminar, para que a Fazenda Pública (Receita Federal) se abstenha de reter mercadorias, desde que a impetrante atenda as condições anteriormente exigidas (sistema não-cumulativo). Em 19/07/2005, o TRF da 4ª Região determinou a suspensão da eficácia da sentença do Mandado de Segurança acima, conforme cópia da decisão em anexo.

Dessa forma a fiscalizada recolheu PIS e COFINS nas importações, durante a vigência da Liminar e Decisão no Mandado de Segurança, com base no valor aduaneiro, ou seja, pelas alíquotas convencionais do sistema não-cumulativo, sendo 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, gerando créditos menores que os débitos devidos na revenda

dessas mercadorias no mercado interno, com base na tributação por unidade de produto em função da gramatura e destinação da mercadoria, na forma do art. 51 da lei 10.833/2003 e alterações posteriores. Nos meses seguintes a suspensão dos efeitos da decisão acima citada (setembro a dezembro), apesar das irregularidades constatadas, ainda restou saldo credor de PIS e COFINS, conforme planilhas elaboradas pela Fiscalização, juntadas aos autos de infração.

Importante, informar que as ações judiciais acima citadas, não tiveram influência na forma de determinação dos créditos tributários apurados, neste procedimento de fiscalização, tendo influenciado apenas quantitativamente, uma vez que estas ações se referem exclusivamente ao PIS e COFINS devidos na Importação, sendo que todos os valores efetivamente recolhidos no desembaraço das mercadorias, cujos pagamentos foram conferidos por amostragem, onde não constatamos irregularidades, foram deduzidos do montante dos débitos apurados pelas saídas dessas mercadorias da empresa fiscalizada.

Embora o relato reporte a incidência das contribuições na importação, estas ocorrências prestam-se a evidenciar dúvidas na sua apuração precisamente no ano-calendário fiscalizado.

Em **segundo** ponto, a autoridade lançadora consigna como infração que *a fiscalizada deixou de apurar, registrar, declarar e recolher os valores devidos de PIS e COFINS sobre as receitas de vendas escrituradas, no Livro de Saídas e Livro Razão, sujeitas a tributação na sistemática não-cumulativa*. Esta conduta teria reduzido indevidamente os valores devidos sobre vendas reconhecidas na escrituração contábil. Infere-se, daí, que a inobservância da sistemática de apuração caracterizaria o intuito de fraude. Contudo, a apuração agregada acima referida não traz maior especificação quanto às consequências da prática adotada pelo sujeito passivo em relação a estas operações. De outro lado, como já dito, o resumo de e-fl. 419 indica que houve contribuições calculadas sobre o faturamento escriturado, bem como que haveria créditos a deduzir na apuração não cumulativa. Frise-se: segundo o demonstrativo de e-fl. 419, o valor “a recuperar” supera o valor incidente sobre o faturamento para ambas contribuições.

Note-se que a complexidade da apuração das contribuições devidas pela Contribuinte ensejou diligência diante dos questionamentos apresentados pela defesa, em razão da qual a autoridade fiscal reafirmou a validade de suas apurações, observou que não houve escrituração de valores na sistemática cumulativa relativamente às operações com valor de pauta, e assim consignou:

Antes de esclarecer as dúvidas suscitadas pelo contribuinte e visando atender a necessidade de prestação de informações úteis e necessárias para a solução do presente processo, informamos o seguinte:

- a) Trata-se de contribuinte com apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real e apuração do PIS e COFINS pelo sistema Não-Cumulativo e/ou por unidade de produto (Valor de Pauta);
- b) Durante o procedimento de fiscalização foi dada oportunidade (prazo) ao contribuinte para "organizar" seus documentos e escrituração contábil fiscal para apresentar à Fiscalização;
- c) Que em 12/12/2006 foi intimado a apresentar todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, "inclusive as anuladas", em ordem numérica, utilizadas em 2005. Tal intimação foi atendida em diversas datas e os documentos apresentados é que lastrearam todo procedimento de fiscalização;
- d) No decorrer do procedimento foram constatadas diversas irregularidades relativas ao IRPJ e à CSLL, que resultaram em exigência de crédito tributário exigido no PAF n.º 10909.003021/2007-91 (auto de infração mantido na esfera administrativa) e o PIS e COFINS neste processo sob análise;

e) Nos Livros contábeis e fiscais (entradas e saídas) não há registro de devoluções, nem registro de notas canceladas;

f) Que esta Fiscalização efetuou a recomposição dos valores devidos tanto por unidade de medida (pauta) como pelo sistema não-cumulativo, a partir da conta PIS e COFINS a Recuperar; PIS e COFINS a Recolher e PIS e COFINS sobre vendas e planilhas de notas fiscais com apuração apresentadas pelo contribuinte (planilhas e cópias do razão em anexo).

g) Que os valores escriturados de PIS e COFINS a Recuperar e PIS e COFINS a Recolher são idênticos (compatíveis) com os valores apurados pelo próprio contribuinte sobre os saldos com valor de pauta, conforme planilha apresentada, sendo que não escriturou valores devidos relativos as vendas de mercadorias pelo sistema cumulativo (1,65% e 7,6%);

h) Considerando que, nas planilhas de apuração do PIS e COFINS, registrou parte de suas receitas tributadas por unidade de produto (pauta), sem o registro (escrituração) dos valores, devidos e destacados nas notas fiscais, indicando como se fossem tributadas pelo sistema não-cumulativo, efetuamos a cobrança dos valores destacados nas notas fiscais (pauta), bem como a recomposição mensal das receitas tributadas pelo sistema não-cumulativo, excluindo os valores referentes as vendas tributadas por unidade de produto para aplicação das alíquotas 1,65% e 7,6% respectivamente.

Assim, **o contribuinte apenas informou nas planilhas, porém não escriturou na contabilidade e não ofereceu a tributação, em nenhum mês do ano de 2005, as receitas de vendas sujeitas ao sistema não-cumulativo (1,65% e 7,6%),** razão pela qual efetuamos a recomposição das receitas de vendas sujeitas ao sistema não cumulativo através da planilha "RESUMO DEMONSTRATIVO RECEITAS ESCRITURADAS PELO SISTEMA NÃO-CUMULATIVO E NÃO TRIBUTADAS EM 2005";

i) Efetuamos também a totalização e apuração do PIS/COFINS devidos sobre as notas fiscais "NÃO ESCRITURADAS" conforme planilha de "RESUMO: TOTAIS MENSAIS DE NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS EM 2005", que resultou em valores devidos pelas duas formas de apuração;

j) Elaboramos "RESUMO DA APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS DE PIS E COFINS EM 2005", com a apuração da diferença mensal a lançar de cada tributo. Este resumo de PIS/COFINS consiste no seguinte: PIS/COFINS sobre faturamento escriturado (-) PIS/COFINS a Recuperar escriturado + PIS/COFINS sobre notas fiscais não registradas + PIS/COFINS sobre pauta não escriturados ou escriturados a menor + PIS/COFINS sem pauta não lançado (não-cumulativo) = PIS/COFINS a Lançar, conforme cópia em anexo. (*destaques do original*)

Feita toda essa digressão acerca do que consta dos autos, permanecem dúvidas acerca da caracterização de uma prática **comum** para reduzir ou suprimir tributos: i) as notas fiscais não registradas têm baixa representatividade em quantidade e valor; ii) a caracterização do intuito de fraude por inobservância da sistemática não-cumulativa demanda construção argumentativa mínima acerca das vantagens dessa escolha, mormente quando a atividade do sujeito passivo permite créditos significativos; e iii) a intenção de deixar de recolher contribuições destacadas em operações sob tributação por valor de pauta exige demonstração específica, sem a contaminação dos efeitos de sua inclusão na apuração não-cumulativa com as características antes citadas.

Em tais circunstâncias, presente dúvida acerca das circunstâncias do fato, da extensão de seus efeitos e, em consequência, da intenção da Contribuinte, cumpre afastar a qualificação da penalidade, consoante dispõe o Código Tributário Nacional:

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 tais razões, deve ser **DADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte na parte admitida, reduzindo a penalidade aplicada ao percentual básico de 75%.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora