



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10930.721484/2014-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.329 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2018
Matéria SIMPLES NACIONAL - OMISSAO DE RECEITAS
Recorrente METALURGICA 2002 LTDA - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009, 2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não configura cerceamento do direito de defesa a formulação de cobrança motivada com base em omissão de receitas caracterizada pela diferença entre os valores escriturados e os valores "zerados" informados em DIPJ Retificadora, notadamente quando o contraditório restou assegurado.

SIMPLES. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS DECLARADOS. CARACTERIZAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão de receitas do Simples Nacional a diferença apurada entre os valores escriturados e os valores declarados ao fisco federal.

SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITA. FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Verificada a falta ou insuficiência de recolhimento em decorrência de omissão de receita comprovada, é cabível o lançamento de ofício da diferença dos tributos que deixaram de ser recolhidos na sistemática do Simples, com alíquotas ajustadas, quando aplicável.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CARF.
INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade, tais como o de violação aos princípios constitucionais do não confisco, razoabilidade e isonomia resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (Relator) e Gisele Barra Bossa, que davam parcial provimento, para reconhecer a decadência dos meses de janeiro a junho de 2009, e afastar a qualificação da multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Carlos de Assis Guimarães, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 1.193/1.338) que exigem os tributos na sistemática do Simples Nacional, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, em razão da apuração de omissão de receitas.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (1.178/1.192) que a ação fiscal foi instaurada a partir da constatação de que o contribuinte havia retificado, em 18/10/2011, todas suas declarações do Simples Nacional apresentadas para os anos-calendário de 2007 a 2010, praticamente zerando todos os débitos anteriormente declarados, conforme demonstrado no

quadro abaixo, mas mantendo as informações econômicas e fiscais constantes das declarações originais.

Do cotejo entre as informações dos livros contábeis, livros fiscais e das declarações apresentadas (originais e retificadoras), a fiscalização comprovou que na contabilidade havia sido corretamente registrada a sua receita, valores constantes das DASNs originais.

Já nas DASNs retificadoras, entretanto, a empresa deixou de informar a totalidade da receita escriturada à tributação após a aludida retificação, o que a levou a constituir os tributos que deixaram de ser pagos com juros e multa qualificada de 150%.

Os autos de infração foram encaminhados por meio postal e a empresa apresentou impugnação tempestiva (Fls. 1.363/1.369). Alega, em síntese, que: **(i)** houve cerceamento de defesa; **(ii)** a multa deve ser reduzida; **(iii)** que houve violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, supremacia do interesse primário (da coletividade), eficiência e isonomia tributária.

Em Sessão de 21 de Janeiro de 2015, a 6ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente por meio de Acórdão (fls. 1.417/1.455) que restou assim ementado:

*ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS.*

Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de ilegalidade e de inconstitucionalidade de atos legais e infra-legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional ou de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária.

MULTA QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando a conduta dolosa do interessado restou plenamente evidenciada pela prática de ocultar da Receita Federal a receita bruta por ele auferida, procurando conscientemente impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência de fato gerador de tributo.

PEDIDO DE REDUÇÃO DA MULTA.

Constatada infração à legislação tributária, a imposição de penalidades pelo fisco obedece ao princípio da estrita legalidade, nos termos do art. 97, inciso V, do CTN, sendo inerente ao lançamento de ofício, não cabendo à autoridade tributária reduzir os percentuais aplicados segundo a legislação tributária, nem afastar sua exigência, exceto quando há previsão legal.

O contribuinte foi intimado da decisão em 05/03/2015 (fls. 1.425) e interpôs recurso voluntário no dia 27/03/2015 (fls. 1.446/1.455). Reitera as alegações de defesa, acrescentando que houve decadência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Decadência

A decadência constitui matéria de ordem pública, não sujeita à preclusão, razão pela qual passo a apreciá-la¹.

Em relação aos tributos na sistemática do Simples Nacional, convém destacar que são tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, uma vez que foi atribuída ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento do tributo sem que haja o prévio exame pelas autoridades administrativas, conforme dispõe o artigo 150, caput, do CTN, *in verbis*:

“Artigo 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a própria lei confere ao contribuinte a competência de efetuar o lançamento, lançamento este que, no prazo de cinco anos, deve ser submetido à homologação pela autoridade administrativa competente, sob pena de sua validade tácita.

Decorridos, então, 5 (cinco) anos sem que a autoridade administrativa tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito na forma do inciso VII do artigo 156 do CTN².

Muito se discutiu sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação: se aplicável o artigo 150, §4º, do CTN³ -

¹ Tal entendimento, aliás, é corroborado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa do seguinte julgado:

“IRPJ CSLL E COFINS- DECADÊNCIA Exercício: 2000 PRECLUSÃO.DECADÊNCIA. Sendo a decadência matéria de ordem pública, não se pode arguir preclusão para apreciação de um dos seus pressupostos. DECADÊNCIA. Para os tributos lançados por homologação, o dies a quo para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento. Aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.” (Acórdão nº 9101-001.542. DOU 26/08/2014).

² "Artigo 156 - Extinguem o crédito tributário:

[...]

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

³ "§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

cinco anos a contar do fato gerador -; ou o artigo 173, I, do CTN⁴ - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A matéria foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543 do CPC, quando do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009), cuja decisão restou assim ementada:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos

⁴ "Artigo 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Como se nota, o Poder Judiciário, representado pelo STJ, consolidou o entendimento de que o termo inicial para contagem de decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – caso do IRPJ e Reflexos – depende de dois fatores: (i) existência ou não de pagamento antecipado e (ii) constatação ou não de fraude, dolo ou simulação.

Nessa conformidade, a regra que prevalece, e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador), no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação. Caso contrário (ou seja, na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU restando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação), aplicável o artigo 173, I, do CTN.

No caso concreto, tendo em vista que, conforme será visto no detalhe mais adiante, não há dolo, fraude ou simulação, e que a cobrança diz respeito à diferença de tributos (houve recolhimento a menor), aplicável o artigo 150, §4º.

Assim, considerando que a ciência do lançamento ocorreu por via postal em **31/07/2014** (AR de fls. 1.342), entendo que as cobranças relativas às competências de janeiro a junho de 2009 foram atingidas pela decadência, considerando que os fatos geradores mensais envolvem os anos calendário de 2009 e 2010.

Cerceamento de defesa

Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“Artigo 10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“Artigo 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos formais e essenciais, como determina a legislação de regência e o artigo 142 do CTN.

A fiscalização, ao constatar que o contribuinte omitiu receita auferidas, escriturada e declarada originariamente, mas reduzidas substancialmente em DIPJ Retificadora, corretamente exigiu os tributos sobre a receita não oferecida à tributação.

A motivação e a fundamentação do ato administrativo é clara, explícita e congruente, permitindo a perfeita compreensão da lide e exercício do contraditório.

Rejeito, portanto, a preliminar de cerceamento de defesa.

Omissão de receitas

Como bem observou a DRJ, *"o sujeito passivo não se reporta, em sua impugnação, ao lançamento do valor principal e não justifica a entrega das DASNs retificadoras. O interessado demonstra somente a sua contrariedade em relação à alíquota da multa aplicada, bem como a adequação do lançamento a preceitos constitucionais"*.

De fato, o conjunto probatório acostado aos autos, somado a descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores da infração, demonstram que a Recorrente omitiu as receitas apuradas pela fiscalização, não apresentando o contribuinte nenhum questionamento pontual tendente a justificar essa omissão.

Não obstante, uma vez verificada falta ou insuficiência de recolhimento em decorrência de omissão de receita comprovada, é cabível o lançamento de ofício da diferença dos tributos não recolhidos na sistemática do Simples, com alíquotas ajustadas, quando aplicável.

Procedente, portanto, a infração de omissão de receitas imputada.

Inconstitucionalidade

Quanto aos argumentos contrários ao lançamento e relacionados à violação de princípios constitucionais, tais como do não confisco, razoabilidade, eficiência, legalidade e isonomia, cumpre ressaltar que, de acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária, matéria esta cuja apreciação cabe tão somente ao Poder Judiciário.

Carece ao presente Julgador, portanto, competência para enfrentar o mérito dos argumentos de cunho constitucional invocados.

Da multa qualificada

A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, foi assim motivada pelo auditor fiscal responsável:

Em decorrência da sonegação perpetrada, sobre os valores devidos incide multa de ofício de 150% (cento e cinquenta pontos percentuais), conforme previsto no art. 44, inciso I, combinado com o § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 c/c com o art. 35 da Lei Complementar nº 123/2006 e o art. 15 e art. 16, inciso II da Resolução CGSN nº 30/2008.

Como se nota, houve qualificação da multa pelo fato da Recorrente ter apresentado DIPJ Retificadora "praticamente zeradas", ou melhor, com indicação de receitas significativamente inferiores as que de fato foram percebidas e declaradas em um primeiro momento.

Pois bem. De acordo com o artigo 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, fundamento da qualificadora:

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;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Verifica-se, assim, que, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, a multa de ofício é a ordinária, de 75%. Caso, porém, a conduta do contribuinte seja passível de enquadramento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa em questão deve ser qualificada para 150%.

Nesse caso concreto, a qualificação da multa foi enquadrada no artigo 71, I, *in verbis*:

Artigo 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;

Ora, 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 consciente de lesar o fisco).

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

Na prática correspondem aos ditos atos simulados ou fraudulentos, que notoriamente levam à sonegação, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela (“Caixa 2”), conta bancária não declarada, interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas situações que repercutem na esfera criminal aquelas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que notoriamente conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

Os ensinamentos da Conselheira Livia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016), são esclarecedores:

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

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

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

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

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada.

Também em outro julgado da 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).

Com efeito, 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* de dificultar o conhecimento dos fatos.

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 dispõem as Súmulas do CARF n^{os} 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 uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n^o 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa de multa qualificada.

Nesse ponto, discordo que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas suas declarações entregues ao fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, qual seja, a intenção das partes de esconder ou impedir o respectivo fato gerador.

Nessa situação particular não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte das Recorrentes. Pelo contrário, os valores

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

A bem da verdade, a medida implementada pela contribuinte - de reduzir drasticamente os valores devedores informados em DIPJ - foi o fato que chamou a atenção e atraiu a fiscalização, e não um procedimento para elidir o procedimento fiscalizatório.

Ainda que a contribuinte tenha realizado uma conduta imoral de não pagar tributos apurados e de não informá-los corretamente em DIPJ, tal medida não é fruto de conduta fraudulenta, sonegação ou conluio.

Não há dúvidas de que o contribuinte, ao não recolher os tributos e não declará-los corretamente, cometeu um ilícito tributário, mas daí a afirmar que resta caracterizada fraude ou simulação, entendo existir uma enorme distância.

A conduta da Recorrente, não custa repetir, possui tipificação própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430:

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;

Nota-se, assim, que o não pagamento de tributos ou a apresentação de declaração inexata ensejam a aplicação de multa de 75% por disposição legal expressa.

Assim também já decidiu o CARF, conforme atesta a ementa abaixo:

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSTO NÃO CONSIGNADO SEGUNDO A INDICAÇÃO DOS REGISTROS FISCAIS - INFORMAÇÃO INSUFICIENTE

Cabível o lançamento de ofício com a respectiva multa ao percentual de 75%, quando a Fiscalização verifica que o sujeito passivo apresenta Declaração de Rendimentos sem a consignação das receitas por ele apuradas nos seus registros contábeis. (Acórdão 103-21.676 . Data da decisão: 09/07/2004).

Nesse sentido, afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

Da multa de ofício de 75%

Tendo em vista que a fiscalização apurou diferença de tributos pagos a menor, exigiu também a correspondente multa de ofício, no percentual de 150%, ora reduzido para 75%, como determina a lei.

A multa de ofício de 75% possui previsão legal e foi aplicada corretamente pela autoridade fiscal autuante.

Quanto a seu caráter confiscatório e desproporcional, matéria de cunho constitucional, cumpre lembrar que, de acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória ou desproporcional a sanção em exame, matéria esta cuja apreciação cabe tão somente ao Poder Judiciário.

Dessa forma, não há como acolher o pedido da contribuinte para reduzir a multa de ofício, devendo esta ser cobrada no patamar legal de 75%.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO para (i) afastar as cobranças relativas às competências de janeiro a junho de 2009 em razão da decadência; e (ii) afastar a multa qualificada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Redator designado.

O Ilustre Relator entendeu por afastar a aplicação da multa qualificada e, conseqüentemente, pela decadência dos valores lançados em relação aos fatos geradores compreendidos no período de janeiro a junho de 2009. Com a devida vênia, ousou discordar do Relator.

A recorrente em seu recurso voluntário de fls. 1.446/1.455 sequer se defende da qualificação da multa, apenas pede que seja reduzida o valor da multa por ser "uma pessoa de boa fé".

No entanto, consta do "Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal" que o contribuinte não declarou no aplicativo próprio (PG-DASN), para os anos-calendário de 2009 e 2010, a totalidade da receita bruta auferida (caracterizada pela diferença entre as bases de cálculo escrituradas em sua contabilidade e os valores declarados em DASN). Com tal prática, tentou impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência de fato gerador de tributo, restando evidenciada a conduta dolosa.

Quanto à qualificação da multa transcrevo parte do voto condutor da decisão de primeira instância, *in verbis*:

(...)

Diante do tratamento diferenciado a que estão sujeitas as empresas tributadas pelo regime simplificado Simples Nacional, e tendo em vista as reduções de valores declarados nas DASNs

dos anos-calendário de 2009 e 2010, efetuadas pelo contribuinte sem os respectivos pagamentos, tem o fisco o dever de verificar se estas alterações condizem com a realidade fática apresentada. E estas alterações constituíram motivo suficiente para uma análise mais acurada dos fatos ocorridos, uma vez que a receita original declarada em 2009 era de R\$ 1.558.541,44 e na DASN retificadora o valor passa para R\$ 0,01. Para 2010, a DASN original apresentava uma receita bruta de R\$ 2.330.235,76, e a retificadora uma receita de R\$ 150,00. As demais informações econômicas e fiscais constantes das declarações originais foram mantidas nas retificadoras.

O sujeito passivo não se reporta, em sua impugnação, ao lançamento do valor principal e não justifica a entrega das DASNs retificadoras. O interessado demonstra somente a sua contrariedade em relação à alíquota da multa aplicada.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a multa de ofício qualificada de 150%, aplicada no auto de infração, é devida em face de os elementos comprobatórios trazidos aos autos pela autoridade fiscal serem suficientes para demonstrar a atitude dolosa do contribuinte.

A multa qualificada é regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Portanto, o percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, in verbis:

“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, ou 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 no artigo 71 e 72.”

Para que seja efetuada a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal deve comprovar que o sujeito passivo efetiva e dolosamente cometeu a conduta de sonegação e/ou fraude, o que pode ser feito por meio de provas diretas em relação à conduta, ou mesmo por um grupo de provas, ainda que indiretas, mas cujo conjunto probatório leve à convicção de que realmente aconteceu a conduta voluntária e consciente por parte do sujeito passivo.

No caso dos autos, a conduta dolosa do interessado restou plenamente evidenciada pela prática de ocultar da Receita Federal a totalidade da receita bruta por ele auferida nos anos-calendário de 2009 e 2010, procurando conscientemente impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência de fato gerador de tributo, fato que determina a qualificação da multa de ofício.

Dessa forma, o procedimento adotado pela autoridade lançadora foi correto, com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, razão pela qual não é possível acatar o pedido do sujeito passivo no tocante a revisão do referido cálculo, devendo ser mantida a multa de ofício qualificada..

Assim, com base no exposto, deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se na hipótese tipificada no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

No que diz respeito à decadência, cumpre observar que, em se tratando de conduta dolosa, se aplica o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN e não o § 4º do artigo 150 do CTN, a seguir transcritos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (Grifamos).

No caso concreto, a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até cinco anos contados de 01/01/2010 (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seja, até 31/12/2014. Como a ciência do Auto de Infração deu-se em 31/07/2014, entendo que não está extinto o crédito tributário, por força da decadência, na forma do artigo 173, inciso I do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães