



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

Processo n° 10976.000216/2008-67
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° 1101-001.289 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de março de 2015
Matéria SIMPLES
Recorrente INDUSTRIALGAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

Omissão de Receita. Compras. Falta de Contabilização/Pagamentos

Comprovados que os pagamentos feitos pela autuada em favor de sua principal fornecedora, assim como as compras respectivas, não foram objeto de registro no Livro Caixa e no Livro Registro de Entradas, configura-se omissão de receitas derivada da não escrituração dos referidos pagamentos

Aplicam-se ao regime do SIMPLES FEDERAL (Lei nº 9.317/1996), as mesmas presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições abrangidos pela sistemática simplificada, a teor do artigo 18, do referido dispositivo legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-Calendário:2003

Multa de Lançamento de Ofício.Qualificação

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos créditos tributários principais exigidos; e 2) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, vencido o Relator Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, acompanhado pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

[documento assinado digitalmente]

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

[documento assinado digitalmente]

ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - Relator.

[documento assinado digitalmente]

PAULO MATEUS CICCONE - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente da Turma), Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari, Antônio Lisboa Cardoso (relator) e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).

Relatório

Contra a sociedade acima qualificada foi lavrado auto de infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Simples. Em decorrência deste, foram também lavrados autos de infração para exigência da contribuição para o Programa de Integração Social - Simples, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Simples, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Simples e da Contribuição para Seguridade Social - INSS - Simples, todos referentes aos períodos apuração compreendidos entre janeiro e dezembro de 2003.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 72/86), constatou-se que a fiscalizada possuía como único fornecedor de gás liquefeito de petróleo a Supergasbras Distribuidora de Gás S.A., hoje denominada SHV Gás Brasil Ltda.

No desenvolvimento dos trabalhos, foi apurada omissão de receitas em razão de diferenças verificadas entre os valores escrituradas nos Livros Caixa e Registro de Entradas e os valores de mercadorias adquiridas da fornecedora em 2003 (fls. 84), conforme as seguintes constatações:

1. não houve a comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos pagamentos/recebimentos dos valores relativos às aquisições/vendas de gás e da efetiva entrega/recebimento dos produtos;
2. a fiscalizada não possui controle dos valores recebidos pela venda de gás, dos pagamentos efetuados a sua fornecedora, dos dados cadastrais de seus clientes;
3. no Livro Caixa não foram escriturados os pagamentos de todas as aquisições de gás realizados no ano de 2003;

4. a fiscalizada não discordou das informações prestadas pela SHV acerca das importâncias recebidas pela venda de mercadorias;

5. os valores escriturados mensalmente no Livro Registro de Saídas (fls. 2.430/2.451) não guardam relação com as compras efetuadas e pagas no ano de 2003 (valores indicados no quadro 3 da folha 84 deste termo).

Diante do exposto, “somente restou à fiscalização considerar as informações apresentadas pela SHV Gás Brasil Ltda., principalmente no que tange ao recebimento dos valores decorrentes de vendas realizadas junto à Industrialgas Ltda.”. Tais valores foram, portanto, considerados aquisições da fiscalizada, em operações de compra de gás liquefeito de petróleo.

Assim, as diferenças entre os valores pagos mensalmente em 2003 pela Industrialgas Ltda à sua fornecedora e os valores escriturados no Livro Caixa e Livro Registro de Entradas foram consideradas omissão de receitas, visto que se referem a aquisições de mercadorias não registradas.

Apurou-se, ainda, insuficiência de recolhimento, uma vez que as receitas omitidas, ao serem somadas às receitas declaradas para os meses do ano-calendário de 2003, alteram o percentual a ser aplicado mensalmente sobre a receita bruta para a determinação do valor devido a título de Simples, nos termos dos artigos 5º e 23 da Lei nº 9.317/96 e art. 3º da Lei nº 9.732/98.

No referido Termo de Verificação Fiscal, consta minuciosamente explicitada a descrição dos fatos e nos demonstrativos de fls. 88/90 foram indicados os valores referentes à omissão de receitas, à receita declarada, a receita bruta acumulada, o percentual do Simples aplicável, o valor calculado, o valor recolhido e a insuficiência do recolhimento apurada. No demonstrativo de fls. 91 foi sintetizado o total dos impostos e das contribuições devidos.

Os autos de infração supracitados indicam os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo dos impostos e das contribuições devidos, além da fundamentação legal das exigências.

Em relação à insuficiência de recolhimento, foi aplicada multa de 75%, e com referência à omissão de receitas, a aplicação da multa de ofício de 150% se deu, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, em razão de a fiscalizada, durante todo o ano-calendário de 2003, ter deixado de escriturar no Livro Caixa os valores referentes ao pagamento de aquisições de mercadorias, com a intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizando, dessa forma, o evidente intuito de fraude.

II - DA IMPUGNAÇÃO

1. Das infrações apuradas

Cientificada dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal em 7 de agosto de 2008 (fls. 18, 28, 39, 50 e 60, 71 e 86), a interessada apresentou, em 5 de setembro de 2008, manifestação de inconformidade (doc. de fls. 2.482/2.496), com as seguintes alegações.

Preliminarmente, a autuada pretende apresentar denúncia espontânea, para informar que :

“(...) no ano-calendário de 2002 teve receita no valor de R\$ 2.991.728,11 (dois milhões, novecentos e noventa e um mil, setecentos e vinte e oito reais) e, portanto, no ano-calendário de 2003 já não poderia ser tributado com base no sistema integrado de pagamentos de impostos e contribuições de que trata o art. 3º “da Lei nº 9.317/96.”

Assim, a publicação na seção I do Diário Oficial da União do dia 27 de agosto de 2008, da exclusão da autuada do sistema integrado de pagamentos de impostos e contribuições, a partir de 01/01/2004, deve ser considerada a partir de 01/01/2003 por força do art. 15, IV, da Lei 9.317/96 (destaques no original).

Em face dessas alegações, os débitos constantes dos autos de infração, relativos aos meses de janeiro a dezembro de 2003, teriam sido equivocadamente apurados, uma vez que, por força de lei, já no ano-calendário de 2003 a empresa esteve indevidamente enquadrada no Simples, por ter apresentado, no ano de 2002, faturamento muito acima do limite de R\$ 1.200.000,00, estabelecido pela legislação então vigente, para permanecer como empresa de pequeno porte.

Esclarece que os dados ora informados sobre a receita auferida pela fiscalizada no ano de 2002 foram apurados da mesma forma com que o foram no Termo de Verificação Fiscal, por meio das notas fiscais emitidas pela Supergasbras S.A.

Nesse sentido, a exclusão do Simples não deve se vincular estritamente aos aspectos formais do ato administrativo que determinou a exclusão, mas sim ao aspecto material de atendimento aos requisitos legais para estar habilitada a usufruir dos benefícios fiscais do Simples.

Acrescenta que:

“A atividade da administração tributária é vinculada aos termos da lei, de sorte que não há faculdade para a autoridade fazendária optar ou não pela exação na forma do SIMPLES quando não atendidos os requisitos legais, mormente quando o próprio contribuinte confessa espontaneamente que a apuração dos seus tributos deve obedecer às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas não optantes pelo simples.

Explica que o ato de exclusão não tem natureza constitutiva, mas sim declaratória, “de modo que retroage até o momento em que o fato jurígeno da existência ou inexistência da relação jurígena ocorreu. tem portanto, efeito ex tunc . (destaques no original)

Argumenta que não restam dúvidas de que

“(...) o ato de exclusão do SMIPLES tem natureza meramente declaratória e não constitutiva, vale dizer, opera-se desde o momento em que se verificar o desatendimento por parte do contribuinte dos requisitos legais para enquadramento como empresa de pequeno porte, e não, da data em que a autoridade fazendária estabelecer por discricionariedade que seja a data a partir da qual a empresa tenha deixado de ser de pequeno porte.

Cita os arts. 15, IV e 16 da Lei nº 9.317/96 e transcreve o art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006

Considera que

“(…) a fiscalização não se desincumbiu da sua obrigação, eis que apurou o imposto/contribuições por um sistema que em tese trás prejuízo ao erário público, vez que os tributos calculados sob a égide do SIMPLES visam a redução da carga tributária, de modo que possivelmente o contribuinte iria pagar menos do que deve”.

Infere que, pelo fato de a atuada não atender às condições de enquadramento como empresa de pequeno porte, a exação apurada pelo sistema simplificado afigura-se como inconstitucional, por violação ao princípio da legalidade.

Aduz que, com base nos princípios da legalidade, finalidade, motivação, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, a atuada deverá recolher todos os tributos na forma do lucro real, e não pelo Simples, devendo ser procedida a elaboração de novo demonstrativo de débito. Requer, portanto, a anulação dos demonstrativos de fls. 16/90, na forma do art. 53 da Lei nº 9.784/99.

Argumenta que a aparente contradição no fato de a atuada pretender sua exclusão do Simples a partir do ano-calendário de 2003, e não do ano de 2004, pode ser explicada pela circunstância de que a exação se toma mais onerosa do que se fosse apurado o lucro real, uma vez que a atuada labora com margem- de lucro mínima e algumas vezes com prejuízo. Justifica que, no presente caso, a opção pelo Simples não se deu em razão de torpeza ou intuito de fraude em omissão de receitas, mas por desconhecimento da lei e por falta de assessoramento de planejamento tributário eficaz.

Menciona que

“(…) os comerciantes são, em regra, pessoas simplórias e de baixa instrução, cuja posição social não permitem que usufruam de acervo patrimonial, de tal arte, podemos prever que os tributos, multas e juros constantes no auto de infração provavelmente restarão sem pagamento, por absoluta impossibilidade financeira.

Entende que, se a melhor forma de pagamento dos tributos seria pelo lucro presumido, lucro real trimestral ou lucro real anual, e se há previsão legal para que a exação seja assim procedida, toma-se direito subjetivo a submissão ao regramento tributário, tendo em vista a .garantia constitucional do princípio da legalidade.

2. Da multa qualificada

Questiona a aplicação da multa qualificada de 150% à luz dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da vedação ao confisco, por resultar em destruição do acervo patrimonial da contribuinte.

Acrescenta que, por uma questão de princípio, nos termos do art. 92 do Código Civil, o acessório acompanha o principal. Dessa forma, “o tratamento dispensado às multas fiscais deverá ser o mesmo que for atribuído aos tributos, pois ambos têm a mesma natureza e integram originariamente os créditos tributários, conforme expressamente declara o Código Tributário Nacional”. Assim, “o princípio que veda a instituição de tributo com efeito de confisco não incide apenas sobre o tributo, mas também sobre as multas”.

Acredita que a administração pública não pode se abster de participar do processo de interpretação do ordenamento jurídico a partir do texto constitucional, limitando-se à aplicação automatizada da legislação infraconstitucional e das próprias emendas constitucionais.

Nesse sentido, a título de ilustração, cita a Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal, editada sob a égide da Constituição de 1946, pela qual “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”. Cita, ainda, jurisprudência referente à ADI 2.010-MS/DF, na liminar concedida pelo Relator do STF, Ministro Celso Mello (Informativo/STF 164).

3. Do Pedido

Requer que se julgue insubsistente o auto de infração, pelos motivos expostos.

Alternativamente, pede que se afaste a aplicação da multa de 150% em relação ao valor da dívida principal.

Protesta, ainda, por todos os meios de prova admissíveis em Direito, em especial, pela prova pericial, indicando e qualificando, desde já, o perito para apuração do valor total de todas as vendas realizadas pela Supergasbras S.A. para a autuada, no ano de 2002, e apontando, inclusive, o local onde a perícia será realizada.

Para comprovar suas alegações, junta os docs. de fls. 2.501/2.542, constituídos por demonstrativos das vendas da Supergasbras S.A. para a Industrialgas Ltda., durante o ano de 2002.

Cientificado em 20/10/2008 (AR – fls. 2567), a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 2568 e seguintes, em 14/11/2008, onde em síntese reitera as alegações constantes da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

O recurso é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais pertinentes, devendo por isso ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se recurso contra a decisão que manteve o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Simples, da contribuição para o Programa de Integração Social - Simples, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Simples, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Simples e da Contribuição para Seguridade Social - INSS - Simples, todos referentes aos períodos apuração compreendidos entre janeiro e dezembro de 2003.

Segundo a Recorrente, a despeito do ato que a excluiu do SIMPLES, a partir de 01/01/2004, conforme publicação no Diário Oficial da União, de 27/08/2008, todavia, já em 01/01/2003 não estava mais sujeita à tributação simplificada, vez que em 2002, teve uma receita no valor de R\$ 2.991.728,11 (dois milhões, novecentos e noventa e um mil, setecentos e vinte e «oito reais), superior a R\$1.200.000,00, quando deixou de ser uma empresa de pequeno porte, conforme preceitua o art. 15, IV, da Lei 9.317/96, pretendendo assim ser beneficiada com o instituto da denúncia espontânea.

Todavia, o ato que determinou a exclusão da recorrente do SIMPLES não se encontra em discussão nos presentes autos, e uma vez que a mesma não tomou a iniciativa de se submeter à tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não podendo ocorrer a sua exclusão de forma retroativa, a opção pela tributação normal deve ser exercida após o ato de exclusão, e voluntariamente quando da constatação de que não mais poderia mais se submeter à regra simplificada de tributação, é o que se depreende do disposto na Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. '

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.(Grifo nosso).

Ainda que o Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples tivesse em discussão, o que não é o caso, não haveria impedimento para a constituição do crédito tributário na modalidade do SIMPLES, conforme permite concluir a Súmula CARF nº 77, in verbis:

Súmula CARF nº 77: A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

No mesmo sentido:

Título Acórdão nº 10809191 do Processo 19647008332200588

Data 24/01/2007

Ementa

EXCLUSÃO DO SIMPLES DE OFÍCIO - Havendo exclusão de ofício do sistema integrado, através de ato declaratório executivo, sem impugnação, a exclusão se torna definitiva no âmbito administrativo. IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO - O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado, seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - DESCABIMENTO - Sobre os créditos apurados em procedimento de ofício só cabe a exasperação da multa quando restar tipificada a hipótese de incidência do artigo 1º inciso I da Lei 8137/1990. No caso dos autos se aplica a multa de ofício do inciso primeiro do artigo 44

da Lei 9430/1996. Preliminares rejeitadas. Recurso Parcialmente Provido.

URN

urn:lex:br:primeiro.conselho.contribuintes;camara.8;turma.ordinaria:acordao:2007-01-24;10809191

Nesse sentido este colendo CARF teve ocasião de assentar que o ingresso ou permanência no SIMPLES ser questão precária sujeita à reapreciação dos cumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos, in verbis:

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 1ª Câmara. 1ª Turma Ordinária

Acórdão nº 110100271 do Processo 10980004516200694

Data 08/04/2010

Ementa

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

ANO-CALENDÁRIO: 2003

EXCLUSÃO DO SIMPLES EXCESSO DE RECEITA BRUTA GLOBAL. NÃO PODEM OPTAR PELO SIMPLES AS PESSOAS JURÍDICAS CUJO TITULAR OU SÓCIO PARTICIPE COM MAIS DE 10% (DEZ POR CENTO) DO CAPITAL DE OUTRA EMPRESA, E A RECEITA BRUTA GLOBAL ULTRAPASSE O LIMITE ANUAL FIXADO EM LEI. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE O CARF NÃO É COMPETENTE PARA SE PRONUNCIAR SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA (SÚMULA CARF Nº 2).

EXCLUSÃO, RETROATIVIDADE, A EXCLUSÃO DO SIMPLES PODE OPERAR EFEITOS RETROATIVOS À DATA DA SITUAÇÃO IMPEDITIVA, NOS CASOS EM QUE A LEI ASSIM PREVÊ. INGRESSO E/OU PERMANÊNCIA NO SIMPLES DIREITO ADQUIRIDO O INGRESSO OU A PERMANÊNCIA NO SIMPLES É SITUAÇÃO PRECÁRIA, SUJEITA À REAPRECIÇÃO DA SATISFAÇÃO DOS REQUISITOS EXIGIDOS EM LEI, SEJA PELA PRÓPRIA CONTRIBUINTE, SEJA PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM REJEITAR A PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO PARA MANTER A EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES, NOS TERMOS DO RELATÓRIO E VOTOS QUE INTEGRAM O PRESENTE JULGADO.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Turma Especial

Acórdão nº 180300809 do Processo 13643000700200765

Documento assinado digitalmente em 08/06/2015 por PAULO MATEUS CICCONE

Autenticado digitalmente em 26/05/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOSO, Assinado digitalmente em 01/06/20

15 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 26/05/2015 por ANTONIO LISBOA CARDOSO

O, Assinado digitalmente em 27/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Data 28/01/2011

Ementa ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES ANO-CALENDÁRIO: 2007 EXCLUSÃO DO SIMPLES É POSSÍVEL A EXCLUSÃO DE OFÍCIO DO CONTRIBUINTE DO REGIME SIMPLES, DESDE QUE DEMONSTRADA DE MANEIRA INEQUÍVOCA A SUA INTENÇÃO DE NÃO SE SUBMETER AO REGIME DO SIMPLES, BEM COMO A EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL QUE SUPORTE A APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DE ACORDO COM O REGIME PRESUMIDO. VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DO COLEGIADO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, EM DAR PROVIMENTO AO RECURSO NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR. AUSENTE MOMENTANEAMENTE O CONSELHEIRO BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR.

URN

urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.1;turma.especial.3:acordao:2011-01-28;180300809

A pretensa denúncia espontânea desejada pela Recorrente, sem qualquer recolhimento de tributo (por estar decadente) não pode ser admitida, porquanto não há provas concretas nos autos da veracidade dos fatos, além disso requerida após o início da ação fiscal, pelo que não há que se falar em aplicação desse instituto, nos termos do art. 138, parágrafo único do CTN.

Assim sendo encaminho meu voto de rejeitar as preliminares de negar provimento ao recurso, devendo a mesma ser considerada excluída do SIMPLES a partir de janeiro de 2004, estando a mesma sujeita à tributação simplificada no ano-calendário de 2003.

Em relação à multa de ofício de 150%, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pelo entendimento da Fiscalização, encampado pela decisão recorrida, que o fato da Recorrente ter registrado apenas parcialmente no Livro Caixa os valores referentes ao pagamento de aquisições de mercadorias, teria a intenção de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária, caracterizando, dessa forma, o evidente intuito de fraude, tipificando o disposto nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Entretanto, entendendo que o registro parcial no Livro Caixa de valores recebidos pela Recorrente, por si só, não caracteriza as situações prefiguradas nos artigos acima citados, pois haveria que se demonstrar de forma clara e precisa quanto à intenção dolosa do contribuinte, conforme já teve ocasião de assentar a jurisprudência deste colendo CARF, conforme permite concluir as ementas parcialmente abaixo transcritas:

Ementa ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2002, 2003, 2004 IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO DE INATIVIDADE. DECLARAÇÕES ZERADAS. CONSTATAÇÃO DO AUFERIMENTO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS. - Caracterizada a omissão de rendimentos tributáveis escriturados pelo contribuinte, mas não declarados, correto o lançamento. MULTA AGRAVADA. INADMISSIBILIDADE. - A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada. Descabe a aplicação da multa agravada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores escriturados no livro caixa. (Ac. 1103-000.502, relator Conselheiro HUGO CORREIA SOTERO, julgado em 29/06/2011).

No mesmo sentido:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE DA QUALIFICAÇÃO. SOMENTE É JUSTIFICÁVEL A EXIGÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA PREVISTA NO ARTIGO ART. 44, II, DA LEI Nº 9.430/96, QUANDO O CONTRIBUINTE TENHA PROCEDIDO COM EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE, NOS CASOS DEFINIDOS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502/64. O EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE DEVERÁ SER MINUCIOSAMENTE JUSTIFICADO E COMPROVADO NOS AUTOS. (Ac. nº 210200386 do Processo 16004001202200672 – julgado em 30/10/2009

Por fim, mesmo nos casos em que é possível a presunção legal quanto à omissão de receita ou rendimentos, é necessária a comprovação das circunstâncias previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, assunto já sumulado por este colendo CARF, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 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 nº 4.502/64.

Processo nº 10976.000216/2008-67
Acórdão n.º **1101-001.289**

S1-C1T1
Fl. 187

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa qualificada de 150%, devendo ser mantida a multa de ofício de 75% sobre os valores apurados.

[documento assinado digitalmente]

Antônio Lisboa Cardoso - Relator

Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Conselheiro PAULO MATEUS CICCONE

Dirirjo do I. Relator apenas no que tange ao seu entendimento acerca da qualificação da multa de ofício à razão de 150% sobre as “omissões de receitas” imputadas pelo Fisco.

Como consta nos autos, a recorrente teve contra si lançados valores relativos aos tributos inseridos na sistemática do então vigente SIMPLES FEDERAL (Lei nº 9.317/1996) em razão de apuração, pelo Fisco, de omissão de receitas no cotejo entre os valores escrituradas nos Livros Caixa e Registro de Entradas e os valores de mercadorias adquiridas da sua fornecedora SHV Gás Brasil Ltda. em 2003 (fls. 84),

Na forma do discorrido no TVF, i) não teria havido comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, dos pagamentos/recebimentos dos valores relativos às aquisições/vendas de gás e da efetiva entrega/recebimento dos produtos; ii) a fiscalizada não possuiria controle dos valores recebidos pela venda de gás, dos pagamentos efetuados a sua fornecedora, dos dados cadastrais de seus clientes; iii) no seu Livro Caixa não foram escriturados os pagamentos de todas as aquisições de gás realizados no ano de 2003; iv) a recorrente não teria discordado das informações prestadas pela SHV acerca das importâncias por ela recebidas pela venda de mercadorias; e, v) os valores escriturados mensalmente no Livro Registro de Saídas (fls. 2.430/2.451) não guardam relação com as compras efetuadas e pagas no ano de 2003 (TVF - quadro 3 de fls. 84).

A partir desta constatação, a Autoridade Fiscal lavrou os autos de infração considerando como irregularidades:

- a) como “omissão de receitas”, as diferenças entre os valores pagos mensalmente em 2003 pela Industrialgás Ltda. à SHV e os valores escriturados no Livro Caixa e Livro Registro de Entradas, visto que se referem a aquisições de mercadorias não registradas; neste caso, a multa de ofício aplicada foi de 150%.
- b) como “insuficiência de recolhimento”, os valores apurados a partir da soma das receitas omitidas com os valores originalmente declarados pela recorrente e que alteraram o percentual a ser aplicado mensalmente sobre a receita bruta para a determinação do valor devido a título de Simples, com evidente alteração no valor preliminarmente informado; aqui, a multa de ofício foi de 75%.

No entender da recorrente e do ilustre Relator, a duplicação da multa não se justificaria, devendo a mesma ser reduzida ao seu patamar de rotina, ou seja, 75%.

Com a devida vênua, penso de forma diferente.

É certo, como alertado no voto vencido, que o CARF possui Súmula (nº 25), pregando pela não qualificação da multa nos casos de omissão de receitas sem a indispensável comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964¹.

Todavia, a leitura reversa do epítome mostra que, presentes e comprovadas uma das hipóteses dos três artigos referidos, ou seja, sonegação, fraude ou conluio, implicando na existência de dolo (animus) do sujeito passivo em causar os efeitos elencados na mencionada norma legal, a qualificação se mostrará irretocável.

Concretamente o que se tem nos autos é que a recorrente, de forma contumaz, ocultou da sua escrituração (Livro Caixa) diversos pagamentos feitos a sua fornecedora principal, SHV Gás Brasil Ltda. no ano de 2003 pela aquisição de mercadorias/insumos, situação não só comprovada durante o procedimento investigativo como literalmente reconhecida pela autuada.

Ora, é pacífico que, confirmadas a não escrituração de compras e dos pagamentos correspondentes, está-se diante de uma presunção de omissão de receitas, a teor do 281, II, do RIR/1999:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

(...)

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

Antes de prosseguir, cabe lembrar que, na forma do artigo 18, da Lei nº 9.317/1996 (Lei do Simples Federal, hoje revogada, mas vigente à época dos fatos geradores e lançamentos aqui tratados), “*aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas*”, de modo que aplicável o mandamento do RIR/1999 ao caso aqui apreciado.

Seguindo, sabe-se que, por se tratar de presunção, o aprofundamento na investigação se faz imprescindível, até porque, como visto, inexiste no Regulamento do Imposto de Renda vigente, a figura jurídica da presunção legal de omissão de receitas em face de omissão de compras, existindo, sim, a presunção por “*falta de escrituração de pagamentos efetuados*”.

¹ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Nesta linha, o trabalho fiscal foi irretocável, comprovando, inclusive via circularização junto ao fornecedor da recorrente, SHV Gás Brasil Ltda., que ela recebeu da autuada, sua cliente, Industrialgás, valores que esta não registrou em seu Livro Caixa e nem escriturou as respectivas notas fiscais em seu Livro Registro de Entradas.

Esta situação fática **COMPROVADA** e não desmentida pela própria recorrente, teve como objetivo esconder tal fato ao Fisco, evidentemente com um único propósito: o de pagar menos tributo, procedimento facilmente detectável pelo quadro sinótico abaixo:

1. como o regime do SIMPLES implica em calcular os tributos sobre a receita bruta, quanto menor esta, menor o valor apurado e devido;
2. nesta realidade, as despesas e custos têm menor (ou quase nenhuma) relevância, posto que, como dito, a tributação é sobre a receita e não sobre o lucro;
3. ainda neste cenário, quanto “menos” notas fiscais de compras forem registradas e pagas, menos “caixa” precisará a empresa para quitá-las, ou seja, “menos” receita terá que escriturar na outra ponta para ter “caixa” para pagar as aquisições.
4. conseqüentemente, menos tributo pagará.

Foi exatamente isto que a recorrente visou atingir com seu *modus procedendi*, ou seja, foi movido por este *animus* que desenvolveu suas atividades no ano de 2003.

Assim, não é preciso ir mais longe para se constatar que o “dolo”, elemento fundamental para a qualificação da multa, se fez presente.

No contexto, impende não perder o foco: segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I, redação dada pela Lei 7.209/1984, e consoante a melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, mas sim da existência de dolo direto, pois o procedimento do sujeito passivo está subsumido na conduta típica de sonegação (art. 71 da Lei 4.502/64) e nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90.

Em suma, é entendimento pacífico na seara administrativa que, apurada omissão de receitas e cumulado tal fato com procedimento contumaz do contribuinte em buscar, mediante ação ou omissão dolosa, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou, ainda, a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, a qualificação da multa é ato que se impõe.

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

Nº Recurso 169800 Número do Processo 10821.000205/2008-41 Órgão Julgador Primeira Turma/Segunda Câmara/Primeira Seção de Julgamento

Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes

Nº Acórdão 1201-00205

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada (Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento - Data da Sessão - 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza - Nº Acórdão 1402-000.314)

Deste modo, presentes os requisitos exigidos para a exasperação da multa de ofício ao patamar de 150%, nenhum reparo deve ser feito ao trabalho do Fisco, pelo que mantenho a aplicação da multa qualificada.

Pelas razões expostas, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à qualificação da multa de ofício, mantendo-a. No mais, acompanho o Relator nos outros temas aqui tratados.

É como voto.

Brasília (DF), Sala das Sessões, em 04 de março de 2015.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Redator designado