



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

Processo nº	11080.007616/2009-21
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-001.070 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	10 de abril de 2013
Matéria	Auto de Infração, Multa de Ofício Qualificada
Recorrente	FS COMERCIO DE CONFECCOES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. PROVA DIRETA.

Constitui-se prova direta da omissão de receitas aquela decorrente do confronto entre a escrituração contábil e os documentos que a lastreiam.

O dolo da contribuinte é inegável diante de lançamentos contábeis tão absurdos e repetidos, os quais afastam qualquer alegação de mero equívoco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Márcio Frizzo (relator).

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

(assinado digitalmente)

MÁRCIO RODRIGO FRIZZO- Relator.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Redator designado.

EDITADO EM: 05/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Márcio Rodrigo Frizzo, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior e
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Gulherme Pollastri Gomes da Silva.

Autenticado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/08/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 02/09/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, interposto em face do Acórdão da 5ª Turma da DRJ/POA, que manteve a aplicação da multa qualificada, julgando improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração n.º 01.20203-7.

O presente processo tem origem no Mandado de Procedimento Fiscal n.º 10.1.01.00-2009-00828-0, cujo objetivo era fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário de 2006, quando o contribuinte fez a opção pelo Lucro Real. Foram expedidas intimações solicitando informações e documentos, o que foi atendido pela recorrida (fls. 61,63, 252 e 253).

De posse das informações apresentadas, o auditor fiscal apurou a omissão de receitas representadas por saldos credores, constantes na conta “clientes diversos”, não contabilizados como receita e que, no decorrer da ação fiscal, foram admitidos como tal e declarados como receita em DIPJ retificadora.

Melhor esclarecendo.

Ao se analisar os livros fiscais, e toda demais documentações apresentadas pelo contribuinte, ficou constatado que as receitas de vendas são registradas através do débito na conta 10007-0 (“Clientes Diversos”) e crédito nas contas 40008-8 (“Revenda de Mercadorias”) e 40010-5 (“Venda de Prod. de Fab. Própria”), não existindo controle individual de clientes. Salienta-se que os valores referentes a este exercício, lançados nestas contas, guardam conformidade com o Livro Reg. De Saídas do ICMS, totalizando R\$ 4.555.734,70.

Observou-se, outrossim, que os recebimentos das vendas, via bancos, eram registrados através do débito na conta “Bancos”, e crédito na conta 10007-0 (“Clientes Diversos”), aparentando adiantamentos de clientes, o que resultou em saldo credor mensal no montante de R\$ 3.361.544,10, valor que foi transferido, em 31/12/2006, para a conta 20111-0 (“Adiantamento Rec. de Clientes”).

Assim, o contribuinte foi intimado (fls. 254 e 255) a apresentar os extratos bancários, e outros documentos, e para identificar quando e quais clientes efetuaram os adiantamentos lançados na conta 10007, posteriormente transferidos para a conta 20111, quando prestou informações (fls. 264 a 266) de que houve um equívoco no lançamento de tais valores, anexando e-mail trocado com sua contadora para corrigi-lo, e cópias da DIPJ retificadora, apresentada em 13/10/2009 (fls. 267 a 297).

Neste sentido, restou caracterizado que, no ano-calendário de 2006, o contribuinte deixou de declarar, na DIPJ (fls. 84 a 215), receitas auferidas e recebidas, como verificado através do Livro Razão, e, também, pelo reconhecimento do contribuinte de que o saldo credor da conta 10007-0 tratava-se de receita tributável, caracterizando crime contra a ordem tributária, consoante art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90, aplicando-se o disposto no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Desta forma, houve a constituição de crédito tributário referente ao IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como concernente a respectiva contribuição para o PIS e a COFINS, com multa de 150%, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (fls. 01), o qual totalizou R\$ 2.605.308,58.

Autenticado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/0

8/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assina do digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 02/09/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Em face da constituição do crédito tributário em seu desfavor, o contribuinte apresentou impugnação, argumentando a impossibilidade de aplicação da multa do art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96, vigente à época, pelos seguintes motivos (fl. 236 e ss.):

- (i) A autoridade aplicou multa qualificada, no importe de 150%, com base no inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96, vigente à época;
- (ii) A omissão de receitas ocorreu de um equívoco de escrituração contábil da empresa, conforme comprovado por e-mail entre a representante da empresa e sua contadora, através do qual requereu que fosse corrigido o registro, afirmando, ainda, que não houve intenção de praticar o crime de sonegação;
- (iii) O tipo penal do art. 71, da Lei 4.502/64, aplicável ao caso, exige conduta omissiva dolosa, o que restou descaracterizada pela apresentação do todos os documentos contábeis fiscais e a DIPJ retificadora;
- (iv) Portanto, uma vez não caracterizada o dolo na omissão das informações, inaplicável a multa qualificada de 150%, devendo incidir a multa simples, de 75%.

A Quinta Turma de Julgamento da DRJ/POA declarou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão nº 10-27.069 (fls. 436/438) e, portanto, manteve a multa qualificada, no importe de 150%, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado o evidente intuito de fraudar o fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em razão da manutenção da multa qualificada, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 444/452) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aduzindo em síntese:

- (i) Quando do procedimento de fiscalização, ao concluir pela existência de infração por omissão de receitas, os auditores aplicaram multa de 150%, fundamentada no art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96, revogado pela Lei 11.488/07;
- (ii) Em sendo a lei nova mais benéfica ao contribuinte do que a vigente na época do fato gerador, esta deve ser aplicada segundo o preceito exarado no art. 106, II, c, do CTN;

- (iii) Ocorrido este evento, está instaurada a relação jurídica em face do sujeito ativo (União) e sujeito passivo (responsável), sendo que a extinção da referida obrigação ocorrerá apenas por uma das hipóteses previstas em lei, conforme o art. 97 do CTN;
- (iv) Assim, alega inconsistência no auto de infração e na aplicação da multa de 150%, devendo esta ser afastada integralmente;
- (v) Cita a súmula 14, do 1º Conselho de Contribuintes, ressaltando a necessidade de comprovação do dolo, o que não aconteceu;
- (vi) Requer a reforma da decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento, afastando-se, assim, integralmente, a multa aplicada;
- (vii) Ressalta, outrossim, a inexistência de dolo pelo registro equivocado das receitas, requerendo, subsidiariamente, na hipótese de ser mantida a multa, que seja limitada a 50%, consoante art. 44, inciso II, da Lei 9.430/96.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. DA APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A aplicação de multa de ofício qualificada realizada pelo AFRFB, conforme nota-se no processo administrativo, ocorreu em decorrência dos seguintes fundamentos:

- (i) A empresa fiscalizada, no ano-calendário de 2006, era optante pelo regime do Lucro Real, com manutenção de escrituração contábil completa;
- (ii) Nos livros Diário e Razão foram escrituradas as operações realizadas no AC de 2006, de forma a registrar a efetiva movimentação bancária;
- (iii) No entanto, ao receber dos clientes o produto das vendas e escriturar a crédito de clientes valores superiores aos debitados pelas vendas, resultando em saldo credor na conta patrimonial "Clientes Diversos", integrante do Ativo (Bens e Direitos) e, ao encerrar o Balanço Patrimonial, em 31/12/2006, transferir para o Passivo (obrigações) na conta "Adiantamento Rec. De Clientes", evidenciou a intenção dolosa de ocultar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da

ocorrência do fato gerador, materializado na omissão de vendas e evidenciado no registro do saldo credor da conta "Clientes Diversos".

- (iv) Com a omissão de receita, a DIPJ registra prejuízo em todos os trimestres do AC 2006, pelo que não houve pagamento do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- (v) A contribuição para a COFINS e para o PIS foi efetuada apenas nos limites das bases de cálculo constantes na contabilidade, bases estas inferiores às efetivamente incorridas;
- (vi) Nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF também foram declarados como tributos devidos somente montantes compatíveis com as bases de cálculo consignadas na contabilidade.

Os motivos acima resumidamente enumerados foram utilizados pelo AFRFB como fundamento fático para que houvesse a incidência da qualificação da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, § 1º da lei 9430/96, que dispõe:

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.

O dispositivo acima transscrito é claro ao vincular a aplicação da qualificação da multa aos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da lei 4502/64, que trata dos institutos da sonegação, fraude e conluio, nos seguintes termos:

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.

Desta forma, não há dúvidas que no presente caso, pelos motivos expostos pelo AFRFB, e por mim resumidos logo no início desta argumentação, que a aplicação da multa qualificada de 150% teve como fundamento o fato de o contribuinte ter recebido receitas de vendas e escriturado como adiantamento de clientes (passivo), omitindo tais receitas da correspondente tributação, situação esta que, segundo o AFRFB, coaduna-se diretamente ao disposto no art. 71 ou 72 ou 73, da lei 4502/64.

Desta forma ficou claro que o fato de o contribuinte ter escriturado receitas de vendas como adiantamentos, demonstrando pela DIPJ que apresentou prejuízo em todos os trimestres do AC 2006, foi entendida pela autoridade fiscal como caracterizadora da conduta dolosa do recorrente de se eximir do imposto devido e, portanto, merecedora da imposição da majoração da multa imposta de ofício.

No entanto, tal entendimento se mostra equivocado uma vez que a simples conduta ora mencionada não pode, por si só, qualificar a multa prevista no art. 44, I da lei 9430/96.

Explico.

O AFRFB fundamentou o lançamento da multa qualificada sob o argumento de que poder-se-ia inferir que as condutas do recorrente, quais sejam: escriturar receitas de vendas como adiantamentos, seriam suficientes para a caracterização da intenção dolosa e fraudulenta de impedir ou retardar através de meios ilícitos o conhecimento das infrações bem como a ocorrência dos fatos geradores, de forma a ocultar receitas auferidas ou não escrituradas/auferidas.

É de se notar que, com a devida vênia, a conduta praticada pelo recorrente é punível segundo o disposto no inciso I do art. 44 da lei 9430/96, ou seja, com multa de 75% apenas.

O evidente intuito de fraude é claramente o fundamento utilizado pelo AFRFB para aplicação da qualificação, uma vez que, segundo o auto de infração, o recorrente teria omitido receitas tributáveis, informadas como adiantamentos, escriturando prejuízos trimestrais, deixando, por consequência, de recolher IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e, dessa forma, segundo o entendimento do ilustre AFRFB, teria deixado de escriturar receitas auferidas, através de meios escusos e fraudulentos.

Resumidamente, o AFRFB entendeu que a conduta do recorrente, tanto nas informações prestadas na declaração do imposto de renda, quanto naquelas prestadas durante a fiscalização, foi com o único objetivo de diminuir o tributo devido.

Veja que, no entanto, tal conduta caracteriza no máximo uma simples omissão de receita. Ora, a autoridade lançadora poderia a qualquer momento desconsiderar as informações e valores prestados e fazer o lançamento de ofício normal, que, frise-se, possui multa prevista no valor de 75%.

A recorrente prestou todas as informações solicitadas pelo AFRFB, nas quais este se baseou para fazer o presente lançamento.

Não obstante a aplicação da multa qualificada (art. 44, § 1º da lei 9430/96) ocorrer de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, há de se buscar os casos que efetivamente resta comprovada a conduta evidentemente fraudulenta. Neste sentido existe amplo número de decisões deste Egrégio Conselho das quais colaciono alguns exemplos abaixo:

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. 110300502 – CARF – 1ª Seção – 1ª Câmara – 1ª Turma – Rel. Hugo Correia Sotero, j. 30 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO DE 150%.

É cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual de 150%, sobre os valores dos tributos exigidos, nos casos de evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Ac. 1103-00.502. – CARF – 1ª Seção – 2ª Câmara – 2ª Turma – Rel. Carlos Alberto Donassolo, j. 27 de junho de 2011).

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 150%. CABIMENTO.

A qualificação da multa de ofício apenas é justificada quando a fiscalização devidamente demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte (art.44, II, da Lei nº 9.430/96, redação à época dos fatos geradores). (Ac. 140100.484 – 1ª Seção – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Rel. Eduardo Martins Neiva Monteiro, j. 24 de fevereiro de 2011).

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, 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. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. (ICC - Proc. 15586.000733/2005-09 - 6ª C. - Rel. Giovanni Christian Nunes Campos - DOU 03.09.2008)

MULTA QUALIFICADA – CABIMENTO – Cabível a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, quando a contribuinte, mediante fraude, modifica as características essenciais do fato gerador e da obrigação tributária, reduzindo o montante do tributo. (Acórdão 105-17.249. 1º Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Publicado em 15.10.2008).

Neste sentido dispõe o art. 957, II do RIR/99:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

[...]

II - de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito e fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Neste contexto há de se asseverar que não há possibilidade de presunção da fraude. Os fatos que a caracterizem devem estar presentes e perfeitamente identificados nos autos, seja na conduta do recorrente, seja em omissões deliberadas. O que não se pode admitir é que o AFRFB entenda que a simples atitude de omitir receita, através do lançamento de receita de vendas (ativo) como adiantamentos (passivo), evidencie o dolo do contribuinte.

É de se espantar que muitos entendam que a simples omissão de receitas ou rendimentos, a simples declaração inexata de custos, despesas, receitas, a classificação equivocada de receitas na DIPJ, falta de comprovação de determinada operação comercial ou ato financeiro, inclusão ou exclusão de qualquer valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, prestação de informações divergentes às levantadas pelo Fisco, entre outras, caracterizem a incidência da multa qualificada sob o fundamento de evidente intuito de fraude.

Tais condutas de maneira alguma, por si só, com vênia aos que pensam em contrário, podem ser consideradas como atividades com evidente intuito de fraude. Há de se verificar positivamente no processo um plus fraudulento às condutas acima mencionadas para que se entenda pela aplicação da tal qualificadora, sob pena de se desvirtuar a natureza de cada instituto.

O equívoco me parece estar exatamente nos casos de lançamento de ofício de tributos com base em presunção legal de omissão de receita ou rendimentos. A simples omissão de receita baseada na presunção legal e a inclusão de valores e informações nas declarações do imposto de renda não caracterizam de maneira alguma o evidente intuito de fraude.

Estar-se-ia em um perigoso processo de equiparação dos casos de simples infração fiscal de omissão de receita a casos graves caracterizadores de evidente atitude fraudulenta. As condutas que caracterizam a presunção legal de omissão de receita, aos quais se aplica a multa de 75%, em nada se assemelham aos casos de fraude manifesta, estes sim ensejadores da aplicação da multa majorada de 150%.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/08/2013

8/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 02/09/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Tais condutas com evidente intuito de fraude em nada se assemelham ao praticado pelo recorrente, como disposto no auto de infração como fundamento para a aplicação de tão gravosa penalidade. O recorrente, ao escriturar receitas tributáveis como adiantamentos (não tributáveis), deveria ter sido, sim, penalizado pela infração de omissão de receita, mas jamais pela atitude evidente de fraude.

Há grande distância entre a conduta do recorrente e àquelas que carecem de penalidade qualificada, como movimentações bancárias através de terceiros "laranjas", falecidos, adulteração de comprovantes, falsificação documental, falsidade ideológica, notas fiscais falsas ou calçadas, notas de empresas inexistentes, subfaturamentos na exportação entre outros.

Estas condutas exemplificadas acima, sim, possuem grande teor fraudulento. Têm o evidente intuito de enganar ou ludibriar a autoridade lançadora de forma que totalmente aplicável o disposto no art. 44, § 1º da lei 9430/96.

A simples constatação da omissão de receita evidencia a necessidade de tributação de ofício e com ela a aplicação da multa de ofício no valor de 75%. No entanto, conforme analisado no presente processo, não ficou evidente o intuito de fraude na conduta do recorrente, requisito necessário para que seja aplicada a multa de 150%.

O AFRFB deve demonstrar de forma clara e através de fatos e informações presentes no auto de infração que o contribuinte agiu com dolo na tentativa de fraudar ou sonegar. A situação resumidamente consiste no seguinte resumo:

- (i) A negligência, equívoco, lapso, desorganização e até omissão proposital do contribuinte, que poderá ocasionar a presunção de omissão de receita, o que resulta na tributação de ofício e com ela a multa de 75%;
- (ii) O dolo evidente de fraudar através de condutas que efetivamente busquem ludibriar, falsificar, enganar, alterar com o resultado de sonegar tributos, desde que minuciosamente justificado e comprovado nos autos, resulta na multa majorada de 150%.

Se passarmos a considerar a simples omissão de receita como fato ensejador da multa qualificada no valor de 150% o que ocorrerá com a multa de ofício normal 75%? De certo que se tornará letra morta de lei.

Marco Aurélio Greco, examinando o descabimento da multa qualificada nos casos de suposta fraude com base no art. 44, II da lei 9430/96 que possui exatamente o mesmo texto legal do art. 957 do RIR/99, se manifesta no seguinte sentido:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº9430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento, etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

*A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc. (GRECO. Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004).*

Corroborando tal entendimento estão as razões do voto da cons. Heloiza Guarita Souza, ao analisar o instituto da simulação, proferidas no acórdão 104-23.129, em 23 de abril de 2008 conforme abaixo:

Porém, o que deve ser considerado é que a simulação, por si só, não é causa geradora de sonegação, fraude e conluio. Diante das premissas aqui expostas, pode até se admitir que as operações tenham sido simuladas, com o objetivo de evitar a ocorrência de fatos geradores de IRPJ e IRPF, mas, em momento algum, vejo a caracterização de intuito doloso ou a identificação de elementos e/ou negócios e atos jurídicos falsos, ilegítimos ou fraudulentos, capazes de caracterizar a ocorrência de sonegação, fraude e conluio, isolada ou conjuntamente.

As ações desenvolvidas pelas partes, os negócios jurídicos realizados estão dentro daquele verdadeiro direito do contribuinte de optar pela conduta menos onerosa tributariamente, arcando com os riscos dela inerentes, utilizando-se, para tanto, da prática de atos totalmente lícitos, abertos, feitos às claras, transparentemente, de conhecimento público e geral.

E, mais, principal e essencialmente, deve ser levado em conta, também, que, na época em que as operações foram realizadas, eram elas aceitas, lícitas, não havendo a "pecha" de ilícitas, sendo, inclusive, referendadas por esse Conselho de Contribuintes. Tratava-se, pois, de operações de planejamento tributário (sim, reconhecidamente), mas tidos como possíveis e aceitos, já que lícitos todos os seus atos. Isso tudo, fundamentado naquela máxima de que o contribuinte não está obrigado a usar o caminho mais gravoso economicamente para concretizar os seus atos jurídicos, desde que não haja imposição legal expressa a esse respeito.

Assumir que o evidente intuito de fraude pode ser presumido é desvirtuar não somente a sistemática do procedimento administrativo fiscal, mas todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo recorrente no sentido da não aplicação da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/0

8/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assina

do digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 02/09/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

comprovação clara no presente processo administrativo por parte do AFRFB da efetiva conduta fraudulenta ou com evidente intuito doloso de sonegação fiscal.

3. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, dar provimento ao recurso voluntário, para manter a multa de ofício na sua forma simples, no patamar de 75%, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr.

Com a devida vênia do I. Relator, ouso divergir do seu voto, pois entendo que, *in casu*, a prova da omissão de receitas não é indireta, razão pela qual cabe a qualificação da multa de ofício.

Como se sabe, a presunção *juris tantum* é prova indireta que decorre de norma legal que autoriza o aplicador do Direito a presumir ocorrido um determinado fato não conhecido a partir da constatação da ocorrência de determinado indício. Por exemplo, a partir da constatação do saldo credor de caixa (indício), a norma autoriza que se conclua pela ocorrência da omissão de receitas. Da mesma forma, são indícios que autorizam a presunção legal de omissão de receitas: o passivo fictício, o suprimento de numerário, etc.

No caso em tela, porém, a omissão de receitas está demonstrada e comprovada nos autos por prova direta, colhida da própria escrita contábil da contribuinte, razão pela qual não há falar em aplicação da Súmula CARF 14, se não vejamos como descreve a autoridade lançadora os lançamentos verificados nos livros da recorrente:

- “ c) No entanto, ao receber dos clientes o produto das vendas e escriturar a crédito de clientes valores superiores aos debitados pelas vendas, resultando em saldo credor na conta patrimonial "Clientes Diversos", integrante do Ativo (Bens e Direitos) e ao encerrar o Balanço Patrimonial em 31/12/2006, transferir para o Passivo (obrigações) na conta "Adiantamento Rec. de Clientes" evidenciou a intenção dolosa de ocultar o conhecimento por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador, materializado na omissão de vendas e evidenciado no registro do saldo credor da conta Clientes Diversos (fls. 102 a 183);
- d) Com a omissão de receita a DIPJ registra prejuízo em todos os trimestres do AC 2006 e não houve pagamento do IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;”.

O dolo da contribuinte é inegável diante de lançamentos contábeis tão absurdos e repetidos, os quais afastam qualquer alegação de ter sido por mero equívoco. Aliás, deixam claro que tinham o propósito de omitir receitas, ou seja, de evitar os lançamentos de receitas em resultado, o que se configura na conduta tipificada no art. 71 da Lei 4.502/64 - *impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*. O fato de a escrita sempre ter estado a disposição do Fisco não desconstitui a conduta dolosa da recorrente no intuito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das receitas omitidas. Com efeito, assumiu a recorrente o risco de sua conduta dolosa, pois, da mesma forma que tais lançamentos foram objetos de fiscalização, poderiam não o ser até que houvesse a decadência de tais créditos tributários.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/0

8/2013 por MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assina

do digitalmente em 06/08/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 02/09/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

CÓPIA