



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

**Processo n°** 11516.722342/2011-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.888 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de março de 2017  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FLORENÇA VEÍCULOS S/A

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DA CONDUTA NAS HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64. A mera reiteração de conduta infracional, ainda que caracterizada pela declaração de valores substancialmente menores do que os devidos, por si só, não é suficiente à qualificação da multa segundo a disposição da Lei 9.430, art. 44, inciso II sem a demonstração, pelo fisco, de que o contribuinte conhecia os valores corretos, apenas tendo-os reduzido na DCTF entregue.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Excluem-se do pólo passivo da obrigação tributária as pessoas físicas e jurídicas que não guardem relação direta com o seu fato gerador.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas (Relator), que lhe deu provimento parcial para manter a exigência da multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Póssas.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/09 – RICARF, em face do Acórdão nº 3403-002.521, cuja ementa teve a seguinte redação:

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010*

***MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.***

*A emissão de MPF não é condição de procedibilidade para procedimentos fiscais, constituindo-se em mero instrumento de controle interno da Administração Tributária.*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010*

***RECEITAS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS HOLD BACK. BASE DE CÁLCULO.***

*Os valores recebidos a título de comissionamento por vendas de veículos a varejo e de produtos bancários relacionados vendas de veículos integram a base de cálculo da contribuição.*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010*

***RECEITAS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS HOLD BACK. BASE DE CÁLCULO.***

*Os valores recebidos a título de comissionamento por vendas de veículos a varejo e de produtos bancários relacionados vendas de veículos integram a base de cálculo da contribuição.*

***ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010*

***INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS. PENALIDADE. AGRAVAMENTO. PROVA.***

*Para o agravamento da penalidade aplicada, toca à Fiscalização a cabal tipificação das condutas e a prova do artifício doloso ou do artil que ensejaram a qualificação da infração.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

*Excluem-se do pólo passivo da obrigação tributárias as pessoas físicas e jurídicas que não guardem relação direta com o seu fato gerador.*

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.**

*Excluem-se do pólo passivo da obrigação tributária os administradores da pessoa jurídica que não tenham agido com excesso de poderes ou em infração ao estatuto social.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O presente processo refere-se a lançamento de PIS e COFINS, acrescido de multa de ofício qualificada e juros Selic, em face da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição relativamente aos períodos de apuração 01/2007 a 12/2010.

O Relatório da Atividade Fiscal (RAF) de fls. 834/945 relata a ocorrência de incorreta classificação de receitas que normalmente seriam tributadas a alíquotas ordinárias como se fossem sujeitas à alíquota zero. De acordo com o RAF, o autuado considerava como sujeitas à alíquota zero as comissões recebidas de instituições financeiras e de seu fornecedor (a montadora Fiat) por fechamentos de contratos de produtos financeiros ou mesmo por vendas de veículos.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para cancelar o agravamento da penalidade aplicada, e para excluir do polo passivo as pessoas físicas Marcelo Pizani, Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara e a pessoa jurídica Florença Caminhões S/A.

O sujeito passivo interpôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados monocraticamente pelo Despacho nº 3403-000.193, fls. 1.401 e 1.402.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 1.311 a 1.338), suscitando divergência em relação a **desqualificação da multa de ofício aplicada e exclusão da responsabilidade pessoal, além da solidariedade, pelo crédito tributário**. O recurso foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, conforme despacho de admissibilidade às fls. 1.340 a 1342.

O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões (fls. 1.385 a 1.393), e interpôs Recurso Especial (fls. 1.421 a 1.429), cujo seguimento foi negado pela ausência de comprovação de dissídio jurisprudencial (Despacho de Exame e Reexame de Admissibilidade às fls. 1.449 a 1.456).

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Conforme relatado, o tempestivo recurso especial interposto pela Fazenda Nacional foi integralmente admitido pela comprovação da divergência suscitada, conforme despacho de admissibilidade às fls. 1.340 a 1.342.

Foram demonstradas as divergências jurisprudenciais acerca das circunstâncias qualificadoras da multa de ofício lançada e da responsabilidade solidária dos administradores, acionista do contribuinte, e da outra pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico.

Portanto, a questão controversa a ser resolvida no presente julgamento cinge-se à qualificação da multa de ofício e à sujeição passiva solidária dos acionistas do Grupo Florença e da pessoa jurídica Florença Caminhões.

### **Da caracterização de fraude na reiteração de condutas ilícitas. Qualificação da multa e responsabilidade tributária dos sócios.**

O v. acórdão recorrido desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

O julgador *a quo* cancelou a qualificação da penalidade aplicada por entender que não estava presente, no RAF, a prova do artifício doloso que engendrou a sonegação imputada pela decisão recorrida, nem qualquer outra das qualificadoras. Segundo seu entendimento, a mera repetição do erro no critério de classificação das contas, ao longo do período fiscalizado, não seria suficiente para o agravamento.

A Recorrente alega estar perfeitamente comprovada nos autos a atividade ilícita do autuado, observada a partir da **conduta reiterada de prestar declarações incorretas ao Fisco**, o que revelaria seu intuito fraudulento, subsumindo, também, no conceito de sonegação dolosa, de forma a ensejar a incidência da multa qualificada.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Pela análise das informações trazidas aos autos, constata-se que a conduta do contribuinte tem natureza dolosa, refletida em sua consciente intenção de reduzir o montante oferecido à tributação, a partir da alteração da forma de contabilização das receitas.

A multa de ofício qualificada é prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007), cujo teor é o seguinte:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

***II cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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 inciso II do referido artigo determina que além das hipóteses do inciso I, faz-se necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Dispõem tais artigos:

*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 do 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 artigos 71 e 72.*

Entendo que, no caso concreto, efetivamente ocorreu a prática dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador, e a modificar suas características essenciais (base de cálculo), de modo a reduzir o montante do imposto devido.

O sujeito passivo considerava como receita financeira, tributando à alíquota zero, o que de fato era receita proveniente de comissões de origens diversas, tais como as recebidas por “fechamento de contratos” de financiamentos e de seguros e, mesmo, por comissões recebidas em razão de vendas de veículo. Ao classificar como receitas financeiras tais receitas, o sujeito passivo alterou a base de cálculo das contribuições e impediu o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador.

Destaca-se que o sujeito passivo alterou a forma de contabilizar tais receitas, revelando sua clara intenção de não as oferecer à tributação, classificando-as indevidamente como receita financeira com alíquota zero. Quando intimado a justificar tal procedimento, o contribuinte declarou que “a base legal para classificar as contas contábeis mencionadas no item 3.3 do Termo de Intimação Fiscal (TIF 2011/0007-01) como sujeitas à alíquota zero da PIS/COFINS é o art. 1º do Decreto nº 5.442/2005, c/c art 84, IV da Constituição Federal e

*artigo 27, § 2º da Lei nº 10.865/2004*". Portanto, sua justificativa pautou-se por atribuir às receitas oriundas de comissionamento a natureza de receitas financeiras.

Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls. 834 a 945), com a descrição da prática dolosa praticada pelo sujeito passivo:

*1. Constatamos, com base no exame comparado da escrituração contábil fornecida pelo sujeito passivo, com as suas memórias de apuração das contribuições sociais, com os termos de esclarecimento fornecidos mediante intimação, com as Dacon e com as DCTF, que, ao longo do período fiscalizado, várias rubricas contabilizadoras de receitas oriundas do recebimento de comissões por vendas ou fechamentos de contratos, de instituições financeiras ou da montadora Fiat, eram oferecidas à tributação sujeitas à alíquota zero;*

*2. Constatamos que, ao longo do período fiscalizado, ocorreu uma reclassificação contábil dessas receitas, que até o final do ano-calendário 2007 eram contabilizadas no subgrupo "311 - Receita Bruta de Venda de Veículos", para o subgrupo "321 - Receitas Financeiras";*

*3. Constatamos, mediante exame da resposta do sujeito passivo à indagação sobre o motivo de tributar as receitas questionadas a alíquota zero, que a justificativa e a base legal trazidas pelo sujeito passivo para amparar o seu procedimento contábil-tributário pautam-se por afirmar que tais receitas têm natureza financeira e, por isso, deveriam obedecer ao disposto no art. 1º, do Decreto nº 5.442/05;*

*4. Constatamos, mediante exame da documentação fundamentadora dos lançamentos contábeis das rubricas que contabilizavam estas receitas, que a natureza das receitas é comercial (não-financeira), decorrente de comissões recebidas por fechamento de contratos de financiamento, de leasing e de seguros, bem assim, de comissões pagas pela montadora Fiat (rendimento hold back);*

Para refutar a tese do sujeito passivo, de que tais receitas se enquadrariam no conceito de receita financeira, transcrevo o art. 373 do Decreto nº 3.000/99, que traz a definição de receita financeira para o IRPJ:

*Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).*

A definição de receita financeira para a incidência das contribuições inclui, além da típica receita de juros (inclusive juros sobre o capital próprio e juros incidentes sobre recuperações de impostos indevidamente pagos), as variações monetárias ativas, as receitas decorrentes de operação de *hedge*, ganhos auferidos em operações de renda variável, bem

como os rendimentos produzidos por fundos de investimento. Trata-se de hipóteses de natureza financeira, vinculadas ao rendimento do capital.

Por isso, as receitas em questão, oriundas de vendas ou fechamento de negócios, não se enquadram, de forma nenhuma, no conceito de receita financeira. Além de terem como base relações econômicas distintas das financeiras, na origem dessas receitas não existe o característico adiantamento de recursos, típico das operações financeiras e que justifica o rendimento (a receita financeira).

**Portanto, a reclassificação dessas receitas como sendo receitas financeiras, por si só refletem o caráter doloso de tal ato, pela total e inequívoca incongruência da natureza das receitas (receita financeira <math>\diamond</math> receita de comissões).**

A conduta do sujeito passivo na classificação das receitas de comissões como sendo receitas financeiras também não encontra fundamentação na base legal aludida pelo sujeito passivo (art. 1º do Decreto nº 5.442/05). Tal conduta resultou na redução da declaração e do recolhimento das contribuições sociais sobre o faturamento em todos os períodos de apuração atingidos pela fiscalização.

Além da completa incongruência da classificação adotada, constata-se que ela ocorreu de forma reiterada, afastando, de pleno, a justificativa de mero erro no procedimento. A significação dos valores reiteradamente subtraídos à tributação fornece seu objetivo, o motivo para o ato intencionalmente infracional.

Portanto, em resumo dos fatos devidamente comprovados nos autos, constata-se as seguintes práticas pelo contribuinte:

*i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apresentação de informações falsas ao Fisco, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;*

*ii) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;*

*iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;*

*iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.*

A adoção do percentual qualificado torna-se impositiva pela constatação de que as infrações foram cometidas de forma que se tornou evidente a intenção por parte do sujeito passivo de suprimir ou reduzir os valores apurados de contribuições sociais devidas.

### **Da responsabilidade solidária**

Quanto à alegação da recorrente pela manutenção da responsabilidade dos sócios, ante seu protagonismo no ilícito, e da empresa FLORENÇA CAMINHÕES, pelo interesse comum, entendo que nenhuma ressalva há que ser feita no acórdão recorrido.

Ainda que a conduta ilícita esteja plenamente comprovada nos autos, não se encontra devidamente comprovado nos autos que tal conduta foi praticada pelos sócios, ou mesmo pela empresa FLORENÇA CAMINHÕES.

Tanto na solidariedade determinada pelo inciso II do art. 124 do CTN (expressa determinação legal), quanto naquela prevista no inciso I do mesmo artigo (interesse comum), é necessária a plena comprovação do vínculo de tais pessoas com a ocorrência do fato gerador, o que não ocorreu no presente caso.

As provas nos autos não nos permite imputar a responsabilidade pela prática das infrações às pessoas físicas ou mesmo à pessoa jurídica ligada, mas apenas ao sujeito passivo atuado (Florença Veículos).

Dessa forma, mantenho a exclusão do polo passivo as pessoas físicas Marcelo Pizani, Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara e a pessoa jurídica Florença Caminhões S/A.

**Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter a exigência da multa qualificada.**

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator Designado

O colegiado divergiu da proposta do douto relator por entender não ter ocorrido, no caso, qualquer das hipóteses legalmente previstas para a exacerbação da multa ao percentual de 150% e coube a mim redigir o acórdão.

Fizemo-lo, basicamente, com as mesmas razões da decisão recorrida, que transcrevo em seguida:

*A Fiscalização detectou circunstâncias que qualificaria a infração e ensejariam o agravamento da penalidade aplicada. Transcrevo essas considerações da fl. 940:*

(...)

Assim, ao longo de 48 períodos de apuração consecutivos, nos anos calendário 2007 a 2010, a empresa fiscalizada eximiu-se de levar à tributação das contribuições sociais sobre o faturamento uma base de cálculo de R\$ 89.490.792,07 (R\$ 16.798.220,43, em 2007; R\$ 21.699.776,72, em 2008; R\$ 24.063.186,47, em

2009; e R\$ 26.938.608,45, em 2010). Ou seja, ocorreu a reiteração da infração e a dita significância de valores que servem à conformação de um padrão de conduta intencional que resulta num proveito irregular amplamente significativo.

Porém, os motivos para a qualificação da multa não se encontram só na composição de elementos acima. Conforme descrito pormenorizadamente neste capítulo, na leitura da escrituração contábil da empresa pode ser observada claramente a precedência da intenção de tributar a alíquota à condição de ser a receita classificável como receita financeira.

Ou seja, já em 2007, enquanto as receitas sob discussão ainda não tinham sido classificadas pela contabilidade da Florença Veículos como receitas financeiras (portanto, classificadas contabilmente ainda como parcela da receita de vendas), elas já eram computadas para efeito da tributação das contribuições sociais como sujeitas a alíquota zero.

De sorte que, tornou-se evidente para estes auditores que tanto a classificação tributária das receitas em questão a alíquota zero realizada no período fiscalizado, quanto a reclassificação contábil das receitas como financeiras operada a partir de janeiro/2008, quanto a própria mudança do plano de contas da empresa (no ano calendário de 2010), e, ainda, quanto a reiteração da infração e a significância dos valores envolvidos são compatíveis com um padrão de conduta dolosa de cometimento do ilícito e dissimulação que, constatado no curso de ação fiscal, dá ensejo à qualificação da multa na forma prevista no inciso I do art. 44 c/c § 1º do mesmo artigo.

*A Fiscalização, como se vê, centrou-se na reiteração das condutas e na significância dos valores para delas extrair um “...padrão de conduta dolosa de cometimento de ilícito e dissimulação...”. Nada obstante, não precisou se esse padrão de conduta caracterizaria sonegação, fraude ou conluio, conforme tipificados nos arts. 72 a 74 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*Tal tipificação, no art. 72, só foi feita na decisão recorrida, em franco agravamento da autuação, que aqui se repudia.*

*No caso concreto, não vislumbrei, no RAF, a prova do artifício doloso que engendrou a sonegação imputada pela decisão recorrida. Nem qualquer outra das qualificadoras. A mera repetição do erro no critério de classificação das contas, ao longo do período fiscalizado, neste caso concreto, não me parece suficiente para o agravamento. Muito embora improvável, há de se admitir a possibilidade de sua ocorrência, sobretudo quando a*

*Fiscalização deixa de demonstrar de forma cabal a intenção de suprimir ou reduzir os valores das contribuições devidas.*

*Cancele-se o agravamento da penalidade.*

Veja-se que, no entender do dr. Alexandre Kern, a qualificação da infração decorreu, em essência, da reiteração da conduta e da significância dos valores omitidos à tributação não se fazendo uma adequada subsunção da conduta praticada a qualquer das hipóteses qualificativas previstas na Lei 4.502 objeto de remissão pela 9.430.

Em tais casos, o colegiado tem reiterado o posicionamento de que não basta mesmo a reiteração da conduta para qualificar a infração. Nesse sentido, já afirmei:

*Entendo que o recurso observou os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento dos Conselhos de Contribuintes vigente quando proferida a decisão que ele pretende atacar, sendo certo que foi ela tomada por maioria e foram apontados os dispositivos legais supostamente contrariados. Dele conheço, pois.*

*Mas não vejo motivos para sua reforma, valendo aqui repetir os argumentos da dra Sílvia para afastar a qualificação da multa:*

Sobre a multa aplicada, registre-se que não consta destes autos nenhuma peça fiscal em que tenha sido descrita e tipificada a conduta infracionária a que se pretende cominar a penalidade em questão, limitando-se a fiscalização a indicar, no auto de infração, a capitulação legal da multa e, na descrição dos fatos do referido auto, a relatar que:

(...)

*O sujeito passivo declarou no período em exame, de 01/10/1999 a 01/07/2004, para a Receita Federal, para fins de apuração da Cofins valores de receitas de vendas em torno de 5% a 10% dos valores registrados em seus livros fiscais e contábeis, conforme cópias das Demonstrações do Livro Diário, em anexo, o que caracteriza não haver incorrido em erro de fato, ao preencher as declarações enviadas à Receita Federal.*

Ora, do fato de não se ter configurado erro de fato da contribuinte não pode emergir presunção da ocorrência de conduta dolosa capaz de dar azo à aplicação da multa de ofício em percentual duplicado, mormente considerando que a capitulação legal da multa no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vigente à época da autuação, referia-se aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais tratam da sonegação, da fraude e do conluio, respectivamente, e nenhuma dessas práticas foi especificamente imputada à contribuinte.

Portanto, a meu ver, nessa matéria, a acusação fiscal foi deveras deficitária, laborando em desfavor da defesa da autuada que, na peça recursal, limitou-se a alegar a ausência do dolo e a falta de comprovação pela fiscalização da ocorrência de fraude. Em face disso, não vislumbro possibilidade de prosperar a exigência da multa em percentual duplicado.

*A esses argumentos - com os quais concordei na ocasião - apenas acresço que, em meu entender, não é a mera reiteração*

*de conduta que pode permitir a presunção de que o contribuinte agiu com "evidente intuito de fraude". Muito mais importante, a meu ver, é que se consiga demonstrar que a contribuinte apurara corretamente, em seus livros contábeis, o valor da contribuição a recolher, omitindo parte dele apenas no momento em que o declarara à Fazenda Nacional. Obviamente, tal prova compete à autoridade fiscal e, neste caso, longe esteve ela de promovê-la.*

*Somente não comungo do entendimento da dra. Sílvia no ponto em que afirma que não se configuraria a fraude mesmo que o valor declarado à SRF fosse inferior àquele que o próprio sujeito passivo apurou em sua contabilidade. Nesse caso, penso eu, a reiteração da conduta é, sim, relevante, para afastar a possibilidade de erro de transcrição, impondo-se a qualificação a menos que a empresa possa encontrar uma outra justificativa convincente para a divergência. No presente caso, a fiscalização afirma (Descrição dos Fatos, fl. 5), como transcrito pela dra. Sílvia, que a empresa declarara à SRF receita equivalente a entre 5% e 10% da contabilizada. Ocorre que não é isso que se extrai dos documentos juntados por ela mesma, fiscalização, nos autos.*

*Com efeito, às fls. 44 a 49 constam "Demonstrações do Resultado" que contêm os valores anualizados das receitas e das contribuições contabilizados pela empresa. Já às fls. 63 a 67 juntou a autoridade extratos das DCTF entregues em que apenas constam os valores mensais das contribuições. Como se sabe, as receitas somente são declaradas à SRF nas DIPJ, que não foram juntadas nos autos.*

*Pois bem, confrontando-se o que é possível com os documentos juntados, isto é, apenas as contribuições declaradas às contabilizadas (DCTF contra Demonstração de Resultado) conclui-se que há perfeita compatibilidade. Mais claramente, a soma anual dos valores mensais apostos nas DCTF corresponde exatamente àqueles apurados contabilmente.*

*Em suma, com a prova coligida o que se pode afirmar é que os valores contabilizados e declarados das contribuições são bastante inferiores àqueles a que se chega aplicando a alíquota sobre a totalidade das receitas de vendas contabilizada. Ele não é, porém, nem um valor fixo nem um percentual fixo, ao que deve ser acrescido que a fiscalização intimou a empresa a justificar as diferenças e não obteve resposta.*

*A qualificação da multa decorre, pois, da reiteração, ao longo de cinco anos, de apurar e declarar valores significativamente menores do que os devidos e nada justificar à fiscalização quando regularmente intimada. Esses são os fatos a examinar com o que se tem nos autos.*

*E com eles não entendo cabível a qualificação.*

*Não estou com isso a defender que em todos os casos assemelhados não caiba a presunção, embora sempre seja de bom alvitre intimar a empresa a prestar esclarecimentos. É*

*quase impossível que eles sejam apresentados convincentemente quando o valor recolhido é sempre o mesmo (caso julgado por nós da mesma quarta Câmara do Segundo Conselho, em que sempre se recolhiam R\$10,00) ou o percentual das receitas é o mesmo (10% ou 5%, por exemplos).*

*O que se tem, pois, de ponderar é se a ausência de justificativa por parte da fiscalizada é suficiente à qualificação. Considero que não. Com efeito, o que isso demonstra é que a empresa queria mesmo, deliberadamente, pagar menos (bem menos) do que era devido, não tendo incorrido em mero erro de interpretação ou de transcrição de valores. Mas partilho o entendimento da relatora da decisão combatida no sentido de que isso não basta para impor-se a exacerbação do percentual.*

*Assim penso porque o inciso II do art. 44 da Lei 9.430 remete aos arts. 71 a 73 da Lei 4.502 para a configuração do “evidente intuito de fraude” que a primeira coloca como condição a qualificar-se a multa. Nesta última, no entanto, não se encontra tal expressão. Ai se encontram as definições de sonegação (art. 71), fraude (art. 72) e conluio (art. 73).*

*Como se sabe, a primeira se define pela prática deliberada de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou suas circunstâncias materiais. Nada nos autos indica ter ocorrido isso: os valores que serviram de base de cálculo para o lançamento estavam na contabilidade da empresa e haviam sido corretamente declarados à SRF (ao menos não se pode dizer o contrário quanto às receitas dada a omissão relativa às DIPJ).*

*Do mesmo modo, não demonstrou a fiscalização que a empresa tivesse cometido fraude nos termos do art. 72 daquela lei. Esta poderia se configurar efetivamente se os valores de receitas declarados em DIPJ fossem sistematicamente inferiores àqueles contabilizados, ou mesmo se os valores das contribuições declarados em DCTF fossem sistematicamente menores do que os apurados contabilmente. Também não o conseguiu demonstrar a fiscalização.*

*Por fim, de conluio (art. 73) nem se cogita.*

*Mantenho, por isso, a decisão no ponto, afastando a qualificação da multa.*

*E com ela cai, também, a fundamentação para que a decadência possa ser contada pela regra do art. 173, I, especialmente porque na própria acusação fiscal há o reconhecimento de que a empresa recolheu os valores que declarou (fls. 22 e ss).*

*Voto, por isso, por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.*

*É como voto.*

Processo nº 11516.722342/2011-51  
Acórdão n.º **9303-004.888**

**CSRF-T3**  
Fl. 1.505

---

No caso presente, há apenas a diferença de que a fiscalização intimou a empresa a esclarecer suas razões e ela o fez. É certo que tais razões não se sustentam, mas isso não autoriza, a nosso ver, e na exata linha do que disse o dr. Alexandre, que daí se presume que o contribuinte cometeu sonegação ou fraude.

Com tais considerações, votou a maioria pelo afastamento da qualificação, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

(assinado digitalmente)  
Júlio César Alves Ramos