



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

Processo nº 16707.003360/2005-69
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.065 – 1ª Turma
Sessão de 12 de março de 2019
Matéria MULTA QUALIFICADA E DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORGANIZAÇÃO FARMACÊUTICA IRMÃ DULCE LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.
CONDUTA REITERADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta são muito importantes para a aplicação da multa qualificada. Se pelas circunstâncias que remanesceram nos autos, não há como dizer que houve omissões relevantes de forma recorrente, também não há como restabelecer a multa qualificada, e nem como afastar a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra "decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à

evidência da prova", fundamentado no art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, c/c art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 (RICARF/2009) e art. 3º da Portaria MF nº 343/2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-00.026, de 12/03/2009, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, por maioria de votos, "reduzir a multa de 150% para 75% e por consequência acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2000".

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Exercício: 2001

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL — O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, eventuais irregularidades que se possa identificar na sua emissão ou prorrogação não podem dar causa a nulidade do feito fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADES — À autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita à competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente a época da ocorrência dos fatos.

JUROS SELIC — A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC para títulos federais.

OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA — A aplicação de presunção legal de omissão de receitas impõe que o fato conhecido esteja devidamente comprovado. No caso vertente, em que os saldos credores decorrem de recomposição promovida com base em valor gravado de incerteza, os montantes submetidos à incidência tributária revelam-se, da mesma forma, ilíquidos.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS — As denominadas presunções *hominis* podem, sob certas circunstâncias, servir de suporte para tributação, porém, neste caso, toma-se necessário que elas venham acompanhadas de elementos subsidiários que as tornem incontestáveis.

MULTA QUALIFICADA — A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata não autorizam, por si sós, a qualificação da multa de lançamento de ofício, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA — LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO — Nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, expirado o prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN sem que a Administração Tributária se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO — À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

COMPENSAÇÃO. DARF/SIMPLES — Para fins de determinação dos valores a serem lançados de ofício, a autoridade fiscal deve, antes, promover a subtração dos eventuais pagamentos efetuados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, DAR provimento PARCIAL para: 1) Por unanimidade de votos, EXCLUIR da tributação as omissões de receitas: a) decorrentes de saldos credores de caixa; b) decorrente da denominada receita não escriturada. 2) Por unanimidade de votos, DETERMINAR que sejam considerados os recolhimentos efetuados na sistemática do simples. 3) Por maioria de votos, REDUZIR a multa de 150% para 75% e por consequência acolher a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (Relator) e Marcos Rodrigues de Mello. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca à redução da multa e ao reconhecimento da decadência.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- a decisão proferida (por maioria) pelo colegiado "*a quo*", com toda vênua é contrária à lei, pois afronta o art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, o art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, bem como o art. 173, I, do Código Tributário Nacional;

- versam os presentes autos sobre exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (SIMPLES), relativa ao ano-calendário 2000. A autuação (fls. 17/24) decorre da constatação da fiscalização de que o contribuinte - Organização Farmacêutica Irmã Dulce Ltda - incorreu na prática de omissão de receitas, verificada por meio de divergências na escrituração (transferências entre a matriz da contribuinte e suas filiais), saldo credor de caixa não justificado, diferença de base de cálculo e insuficiência de recolhimento;

- diante do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, a Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF reformou, parcialmente, o acórdão proferido pela DRJ/PE (fls. 709), considerando insuficientes as provas de omissão de receitas (divergências na escrituração e saldo credor de caixa), e reconhecendo a prática das outras duas infrações (fls. 785);

- em relação à multa qualificada, houve divergência. De acordo com o voto vencedor (fls. 806), a conduta do contribuinte não revelou intenção de fraude ou sonegação, de modo que incidiria no caso apenas a multa de 75%, prevista no art. 44, I, Lei 9.430/96. Por outro lado, o voto vencido (fls. 802) reconhece o elemento doloso e julga correta a incidência da multa qualificada à espécie;

- a conduta do contribuinte consistiu na prestação de declarações inexatas, evidentemente divergentes, com claro escopo de pagar menos imposto. Os valores escriturados pelo contribuinte no Livro de Registro e Apuração do ICMS (fls. 98) a título de vendas de mercadorias são notoriamente superiores aos valores informados pelo próprio contribuinte em sua declaração (DIPJ-2000);

- que não se diga tratar-se de um fato esporádico ou isolado. Houve, sim, ação voluntária e consciente, finalisticamente orientada à sonegação, e que persistiu durante vários meses consecutivos, conforme sobejamente comprovado nos autos;

- o contribuinte procurou impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o montante de tributo que devia ser recolhido;

- o dispositivo legal que fundamenta a multa agravada é o art. 44, II, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito (com redação dada pelo art. 14 da MP 351/2007): [...];

- a multa qualificada incide no caso de evidente intuito de fraude, que está definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Dentre os ilícitos dispostos nesses artigos, o que mais se aplica ao presente caso é a sonegação, prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, *verbis*: [...];

- não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao distorcer as informações prestadas ao Fisco - declaração receitas de vendas de mercadorias evidentemente inferiores às escrituradas no Livro de Apuração do ICMS - procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, inclusive, havia sido reconhecido pela DRJ-PE (fls. 730), conforme demonstra o trecho seguinte: [...];

- realmente, são as circunstâncias que denotam a intenção. E, no presente caso, não há argumentos do contribuinte que possam diminuir a veemência dos indícios;

- fosse realmente o caso de mero equívoco, de lapso manifesto, a incorreção das informações prestadas poderia ter sido prontamente sanada por meio de declaração retificadora. Não foi o caso, porém;

- é importante deixar claro que a decisão da Terceira Câmara da Primeira Seção de Contribuintes (fls. 785), no sentido de afastar as infrações de omissão de receita (divergências na escrituração e saldo credor de caixa não justificado) esteve fundamentada em suposta deficiência de subsunção do fato à norma, ou ainda, em insuficiência de provas (fls.

798/801). Esse fundamento - convenhamos - está muito distante de significar a lisura do procedimento do contribuinte, coerência de sua escrituração, ou mesmo sua boa-fé no adimplemento da obrigação tributária. A propósito, oportunas as palavras do conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (voto vencido):

"ainda que parcela significativa dos créditos tributários constituídos estejam sendo exonerados por parte da presente decisão, releva ressaltar que tal fato decorre única e exclusivamente da ausência de subsunção das situações descritas pela autoridade fiscal aos tipos previstos nas normas de regência, não se podendo negar que a Recorrente, movida pelo intuito de subtrair livremente parcela das suas rendas à tributação, prestou informações incorretas na declaração apresentada à Administração Tributária e escriturou livros com informações divergentes, servindo-se desses meios, como dissemos, para reduzir a incidência tributária sobre as rendas auferidas." (fls. 803)

- enfim, o evidente intuito corresponde ao dolo de sonegar, que existe quando o contribuinte omite, de forma voluntária e consciente, receitas, declarações e informações ao Fisco, mantendo em erro os Auditores da Secretaria da Receita Federal. No presente caso está provado que o Recorrente reiteradamente realizou declarações a menor de receitas, durante longo período. O intuito de fraude se torna mais notório diante de ações reiteradas;

- intimado para explicar o fato, não apresentou nenhuma justificativa hábil, e nem alegou erro ou lapso;

- o r. acórdão recorrido, com toda vênia, ofende o comando inserido no art. 44, §1º, Lei 9430/96 c/c o art. 71, I, da Lei 4502/64 (e ainda o art. 173, I, CTN), na medida em que nega aplicação a tais normas, mesmo diante da constatação da hipótese fática nelas descrita. Com efeito, identificado o evidente intuito de fraude, é de ser majorada a multa ao patamar de 150%, como havia feito, acertadamente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Pernambuco;

- por via de consequência, a fraude repercute, direta e inevitavelmente, na contagem do prazo de decadência para constituição do crédito tributário. A contagem do prazo deixa de ser regida pelo art. 150, §4º, do CTN para seguir a regra do art. 173, I, do mesmo diploma legal;

- ora, considerando que fatos geradores remontam os meses de janeiro a novembro do ano-calendário 2000, então o prazo decadencial teve seu curso iniciado em 1 de janeiro de 2001 (que é o primeiro dia do exercício seguinte, na forma do art. 173, I, CTN). No momento da ciência do auto de infração, 7 de dezembro de 2005, ainda estava em curso o prazo decadencial de cinco anos, o que torna inapropriado afirmar que houve decadência;

- face ao exposto, requer a Fazenda Nacional seja dado provimento ao presente recurso, e reformado o r. acórdão proferido, para restabelecer a aplicação da multa qualificada, na forma do art. 44, §1º, da Lei 9430/96.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 63/2001, exarado em 21/03/2011, deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

Processo nº 16707.003360/2005-69
Acórdão n.º **9101-004.065**

CSRF-T1
Fl. 7

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 4º do Regimento Interno do CARF, e diante da indicação e demonstração, realizadas em tese, de que o acórdão recorrido teria contrariado as disposições constantes dos artigos 44 e 51, da Lei nº 9.430, de 1996, o art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, bem como o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, nos termos acima examinados, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Em 21/05/2015, a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1301-00.026, do recurso especial da PGFN e do despacho que deu seguimento a esse recurso, e ela não apresentou contrarrazões, nem recurso especial de sua autoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento de tributos no regime de tributação simplificada - SIMPLES, com fatos geradores ocorridos ao longo do ano-calendário de 2000.

A autuação fiscal abrangeu 4 infrações: 1- omissão de receitas verificada por meio de divergências na escrituração (transferências entre matriz e filiais - presunção de omissão de compras); 2- saldo credor de caixa; 3- diferença de base de cálculo (receita escriturada nos livros do ICMS maior que a receita declarada em DIPJ); e 4- insuficiência de recolhimento sobre a receita declarada.

A Fiscalização aplicou a multa qualificada de 150% para as 3 primeiras infrações, e a multa de 75% para a última infração.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento.

Já a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) cancelou as duas primeiras infrações, por unanimidade de votos. Além disso, por maioria de votos, reduziu a multa de 150% para 75% e, por consequência, acolheu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2000.

O recurso apresentado pela PGFN procura restabelecer a multa qualificada e afastar a decadência, pleito que alcança apenas a infração "3", já que as duas primeiras infrações foram canceladas em razão de seu próprio mérito, e a quarta infração foi submetida desde o início à multa normal de 75%.

A questão sobre a decadência está diretamente vinculada à multa. É que no caso de ser comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra de prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN (e a decadência é afastada). Do contrário, aplica-se a regra do art. 150, §4º, também do CTN (e a decadência é confirmada).

Vale esclarecer, em relação à definição da regra de decadência, que não está em questão a existência de pagamento, ainda que parcial, porque a contribuinte apurou e confessou débitos de Simples para todos os meses de 2000 (e-fls. 191 do vol. 1), e o próprio acórdão recorrido determinou que fossem considerados os recolhimentos efetuados na sistemática do Simples.

Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

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

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

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

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

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

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários

ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA - CONDOTA REITERADA - Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro).

Contudo, em relação ao caso concreto, penso que o item remanescente do lançamento (infração "3") não traz evidências suficientes, para além de qualquer dúvida razoável, do dolo da contribuinte.

O próprio voto vencido constante do acórdão recorrido (que defendeu a qualificadora) reconhece que parcela significativa dos créditos tributários constituídos foram por ele exonerados (em razão da não comprovação das infrações "1" e "2"). As infrações "1" e "2" realmente continham os valores mais significativos da autuação fiscal (e-fls. 20/26 do vol. 1), e referendavam a aplicação da multa qualificada.

A tabela abaixo, que também consta à e-fl. 186 do vol. 2, evidencia os valores relativos à terceira infração:

Mês	Receita de Vendas		Receita de Vendas não Declarada
	Escriturada	Declarada	
Janeiro	77.376,52	64.713,90	12.662,62
Fevereiro	80.257,37	65.986,14	14.271,23
Março	88.715,56	65.781,45	22.934,11
Abril	86.626,29	77.121,93	9.504,36
Maio	104.977,86	106.840,15	0,00
Junho	155.782,86	125.628,92	30.153,94
Julho	140.714,75	125.217,59	15.497,16
Agosto	115.050,56	122.043,01	0,00
Setembro	142.298,43	107.753,77	34.544,66
Outubro	157.806,04	103.184,74	54.621,30
Novembro	171.693,09	79.278,00	92.415,09
Dezembro	318.071,11	109.842,70	208.228,41
Total	1.639.370,44	1.153.392,30	494.832,88

Já que não subsistiram os itens de omissão de compras e de saldo credor de caixa (infrações "1" e "2", respectivamente), a primeira coluna passa a trazer a receita total que teria sido auferida pela contribuinte no decorrer no ano-calendário. E a última coluna traz os valores que correspondem à diferença entre a receita escriturada nos livros do ICMS e a receita declarada em DIPJ (infração "3" - e-fl. 24 do vol 1).

Vê-se que em dois dos doze meses autuados (maio e agosto), a receita declarada foi até maior que a receita escriturada. Vê-se também que as diferenças mais significativas ocorreram de fato nos dois últimos meses do ano fiscalizado.

Não há como dizer que houve omissões relevantes e de forma recorrente.

Em dois meses nem chegou a ocorrer a infração, tendo havido inclusive excesso de receita declarada, e em alguns outros meses o valor da infração (receita não declarada) gira em torno de 10% ou de 15% da receita auferida (receita escriturada).

Assim, pelas circunstâncias que remanesceram neste processo, não vejo como alterar o acórdão recorrido, para fins de restabelecer a multa qualificada e afastar a decadência.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Em síntese, voto em CONHECER do Recurso Especial e, no mérito, em NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo