



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10245.720797/2014-50</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.899 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ACTA - COMERCIO E SERVICOS LTDA - ME
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2012

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE CONDUTA ADICIONAL E DIVERSA DAQUELA QUE ENSEJOU O LANÇAMENTO DO TRIBUTO.

A multa majorada exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Não havendo a comprovação das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, deve ser afastada a multa qualificada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e afastar a preliminar de nulidade; no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial para afastar a qualificadora e reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%, nos termos do voto do Relator. Vencido o conselheiro Ailton Neves da Silva que dava provimento parcial em menor extensão, apenas para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, aplicandose a retroatividade benigna, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Sala de Sessões, em 21 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 5385-5402) interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 5350-5365) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 4649-4686) apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 2-99), cujos objetos são os seguintes:

### **IRPJ:**

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA REVENDA DE MERCADORIAS Omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de venda de mercadorias emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues no período sob análise, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues no período sob análise, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

### **CSLL:**

OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS Omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de venda de mercadorias emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues no período sob análise, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

Omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues no período sob análise, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

**PIS:**

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Omissão de receita apurada com base nas notas fiscais de venda de mercadorias e prestação de serviços emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações entregues no período sob análise, conforme relatório fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

**COFINS:**

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 4471-4506), os principais fatos apurados na fiscalização são os seguintes:

**III- INFORMAÇÕES SOBRE A FISCALIZADA**

(...)

A pessoa jurídica fiscalizada apresentou as DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) 2012, 2013 e 2014 (relativas aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, respectivamente), optando pela sistemática do Lucro Presumido, de onde extraímos os valores das receitas brutas anuais declaradas.

Segue-se abaixo planilha com os valores das receitas declaradas:

Ano-calendário	2011	2012	2013
Receita Bruta	3.186.651,05	1.749.854,41	0,00

(...)

No curso do procedimento fiscal foram entregues DIPJ retificadoras para todos os anos-calendário sob análise, conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

Da análise dos primeiros pagamentos do imposto IRPJ para os anos-calendário 2011 e 2012, realizados pelo contribuinte sob procedimento fiscal, constata-se a existência de recolhimentos de IRPJ sob código 2089, referente ao 1º trimestre de 2011 e 2º trimestre de 2012, restando confirmada sua opção pelo lucro presumido para aqueles anos.

A DIPJ 2014 foi entregue em 30/07/2014, no curso do procedimento fiscal, com a opção pelo lucro presumido, mas sem informações de valores de receitas.

Além disso, não se observou qualquer recolhimento de IRPJ sob código 2089 no ano-calendário 2013.

(...)

**Assim, será mantida a opção do sujeito passivo pelo lucro presumido também no ano-calendário 2013.**

**Em relação ao regime de apuração de receitas, apenas na DIPJ 2013 foi marcado o mesmo regime nas DIPJ original e retificadoras. No demais anos-calendário houve informações conflitantes, conforme quadro abaixo:**

DIPJ	ORIGINAL		RETIFICADORA		RETIFICADORA	
	Forma Tributação	Reg. Apuração Receitas	Forma Tributação	Reg. Apuração Receitas	Forma Tributação	Reg. Apuração Receitas
2012 - AC 2011	Lucro Presumido	Caixa	Lucro Presumido	Competência	-	-
2013 - AC 2012	Lucro Presumido	Competência	Lucro Presumido	Competência	Lucro Presumido	Competência
2014 - AC 2013	Lucro Presumido	Não Marcado	Lucro Presumido	Competência	Lucro Presumido	Caixa

(...)

No entanto, foram analisadas a escrituração de várias notas fiscais nos anos-calendário 2012 e 2013 e verificou-se a opção inequívoca pelo regime de competência, tendo em vista que o efetivo recebimento dos montantes ocorreu em datas diversas das escrituradas. Seguem-se alguns exemplos, todos relativos a NFe emitidas contra o Fundo Estadual de Saúde do Estado de Roraima e cujas datas de recebimentos constam de relação de Notas de Ordem Bancária (NOB) obtidas por esta Fiscalização em razão do Convênio de Cooperação Técnica celebrado em 11 de dezembro de 2002, entre a UNIÃO (Secretaria da Receita Federal - RFB) e o ESTADO DE RORAIMA (Secretaria de Estado da Fazenda – Sefaz/RR):

(...)

No ano-calendário 2011 não foi possível analisar a escrituração das notas fiscais, tendo em vista que não foi possível observar na escrituração apresentada pela empresa a indicação de cada nota fiscal.

Assim, considerando a opção inequívoca do contribuinte pelo regime de competência nos anos-calendário 2012 e 2013 e tendo em vista não ser possível analisar a escrituração das notas fiscais no ano-calendário 2011, será considerado também como regime de competência o regime de apuração de receitas no ano-calendário 2011. Ademais, a DIPJ 2012 retificadora (ano-calendário 2011), apresentada pelo sujeito passivo, apresenta como regime de apuração de receitas o regime de competência.

(...)

Analisando a escrituração do contribuinte, entregue em diversos formatos (inclusive dois Livros Diários distintos), chega-se a valores de receitas de vendas e de serviços diferentes, dependendo do livro contábil. Segue um resumo dessas informações:

Fonte	Rubrica	2011	2012	2013
Livro Diário (Contador Nilo Caetano) - DRE	Receita Bruta de Vendas	2.600.701,85	30.881.821,66	11.439.742,07
Livro Razão (Contador Nilo Caetano)	Receita de Mercadorias Vendidas*	Falta essa conta	16.974.578,94	9.651.894,37
Livro Diário (Contador Francisco Oliveira) - DRE	Total das Receitas	2.809.573,65	17.048.530,08	Não apresentado
Livro Razão (Contador Francisco Oliveira)	Receita de Mercadorias Vendidas	Não apresentado	Não apresentado	Não apresentado
Balancete Analítico de 01/12/2013 a 31/12/2013**	Receita Bruta de Vendas	-	-	19.741.794,98

(...)

Assim, seja em relação à escrituração, seja em relação à receita apurada pelo somatório dos valores das notas fiscais, há grande divergência em relação aos valores declarados na DIPJ e no Dacon.

(...)

**Por fim, tendo em vista a inconsistência dos dados contábeis apresentados pelo sujeito passivo, adotaremos como valor das receitas para o período sob análise o somatório das notas fiscais de vendas e de serviços emitidas pelo contribuinte, por ser tratar de base de dados mais coerente e próxima da realidade dos fatos.**

**Cumprе observar que para a apuração do PIS e da Cofins também será adotado como valor das receitas o somatório das notas fiscais de vendas e de serviços emitidas pelo contribuinte, porém, em relação às notas fiscais de vendas, só serão considerados no somatório os montantes relativos aos produtos sujeitos à incidência normal na apuração do PIS e Cofins em cada nota fiscal.**

**A relação completa das notas fiscais válidas, utilizadas como base para o valor das receitas no período sob análise, consta dos Anexos I, II e V a este termo.**

**Passamos, então, a descrever as infrações apuradas no procedimento fiscal, tendo como base as notas fiscais emitidas pelo contribuinte em confronto com as declarações transmitidas à Receita Federal.**

#### IV- INFRAÇÕES APURADAS

##### IV.1 – OMISSÃO DE RECEITA

Conforme descrito no item III, o montante total decorrente do somatório das notas fiscais de vendas e de serviços emitidas pelo contribuinte é bem maior do que o declarado nas DIPJ e informado nos Dacon, conforme se segue:

Receita Bruta	2011	2012	2013
DIPJ	3.186.651,05	1.749.854,41	0,00
Dacon	105.241,28	53.627,81	52.618,71
Notas Fiscais de Vendas e Serviços (Todos os Produtos)	5.976.538,72	19.078.380,48	19.770.847,50
Notas Fiscais de Vendas e Serviços (Produtos Sujeitos à Incidência Normal na Apuração do PIS e Cofins)	3.444.092,61	3.692.964,29	6.288.423,95

Assim, os débitos declarados em DCTF e os pagamentos feitos no período em tela, detalhados no item III, estão muito abaixo do que deveriam, se levarmos em conta o faturamento mensal da empresa.

Sintetizando as receitas de vendas de mercadorias, que se encontram discriminadas no Anexo I, nos respectivos meses e trimestres de 2011, chegamos à seguinte tabela:

(...)

Sintetizando as receitas de vendas de mercadorias, apenas dos produtos sujeitos à incidência normal na apuração do PIS e Cofins, que se encontram discriminados no Anexo V, nos respectivos meses e trimestres de 2011, chegamos à seguinte tabela:

(...)

Sintetizando as receitas de serviços, que se encontram discriminadas no Anexo II, nos respectivos meses e trimestres de 2011, chegamos à seguinte tabela:

(...)

Com base nas receitas de vendas e prestação de serviços, que se encontram sintetizadas nas tabelas anteriores, nos valores a título de retenções na fonte e nas informações dos débitos declarados em DCTF ou pagamentos efetuados (dos dois, o maior valor), apresentamos a seguir a apuração resumida dos tributos que compõem o Auto de Infração, do qual este termo é parte indissociável:

(...)

Em resumo, mais de 1,5 milhão de reais deixaram de ser declarados e recolhidos aos cofres públicos ao longo dos anos-calendário sob análise.

Não havendo qualquer outra declaração de débitos ou recolhimentos aos cofres públicos, fica evidente a omissão de receitas a serem oferecidas à tributação, sendo, então, aplicado o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, combinado com os artigos 15, caput e § 1º, e 3º, caput e § 1º, da mesma lei, que dizem o seguinte:

(...)

#### V – PENALIDADES APLICADAS ÀS INFRAÇÕES APURADAS – MULTA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O contribuinte, reiteradamente, ao longo dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, objetos de análise deste procedimento fiscal, declarou suas receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços com valores muito menores do que os efetivamente realizados, conforme apuramos analisando as notas fiscais emitidas no período.

Assim, tanto nas DIPJ quanto nos Dacon, houve expressiva omissão de receitas, sendo que a DIPJ 2014 foi entregue com os dados zerados para a apuração do IRPJ e CSLL, mesmo a empresa estando sob fiscalização (declaração nº 0001551064, recibo nº 02.39.93.83.98, recepcionada pelo sistema em 30/07/2014 às 09:57:08).

Ainda, o sujeito passivo, também de maneira contumaz, declarou seus débitos em DCTF e, conseqüentemente, fez os respectivos pagamentos aos cofres públicos sempre a menor, devido à omissão de receitas citada.

A conduta reiterada do contribuinte, a qual se mantém no decorrer de diversos períodos, demonstra de forma inequívoca sua intenção de não pagar a totalidade dos tributos devidos, impedindo ou retardando o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco Federal.

Causa espécie também o fato de o sujeito passivo apresentar as DCTF dos anos-calendário de 2012 e 2013 sem informar a existência de débitos para os tributos IRPJ e CSLL, enquanto as receitas apuradas nesses anos-calendário foram bastante expressivas, conforme visto anteriormente.

Diante dos fatos, restou configurada a conduta tipificada no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, devendo ser duplicada a multa aplicada sobre os tributos apurados neste procedimento, de acordo com o art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Em consequência, a multa de 75% prevista no inciso I do caput do art. 44, após duplicada, resultou em 150%. Segue-se a transcrição dos dispositivos legais citados:

(...)

#### VI – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Tendo em vista as condutas descritas acima, que configuram clara infração à lei, responde solidariamente pelo crédito tributário constituído neste procedimento o sócio administrador da empresa à época dos fatos, com base no art. 135, III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), cuja transcrição se segue:

Assim, conforme detalhamento constante dos Autos de Infração do qual este termo é parte indissociável, resta caracterizada a sujeição passiva solidária do sócio administrador, Sr. Valdenir Ferreira da Silva, CPF nº 508.136.412-68, responsável pela administração da sociedade à época dos fatos.

#### VII – CONCLUSÃO

Mediante o exposto, e tendo em vista que os elementos apresentados são suficientes para formação de convicção no que tange a infração à legislação tributária, base para o lançamento do crédito tributário constituído neste procedimento, lavramos o presente Auto de Infração referente às contribuições IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em face de ACTA - COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA - ME, CNPJ nº 07.919.388/0001-78, relativo aos anos-calendário 2011 a 2013.

Intimada do lançamento, a Recorrente apresentou impugnação (e-fls. 4649-4686) em que alega, em síntese, defende o não cabimento do arbitramento, e que não seria cabível a presunção de receitas. Ainda, suscita tópico de impossibilidade de responsabilização do sócio-gerente da pessoa jurídica.

O responsável solidário igualmente apresentou impugnação (e-fls. 5313-5336) em que defende a ausência de responsabilidade tributária.

A DRJ proferiu decisão em que julgou improcedente as impugnações, em acórdão que restou a seguir ementado:

**OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA DIRETA.**

Inexiste presunção do valor tributável quando demonstrado que as exigências foram apuradas com base nas notas fiscais de venda em confronto com os valores levados pelo contribuinte à DIPJ, documentos que se constituem em prova direta da omissão de receitas.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

Por se tratar de lançamentos reflexos realizados com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, à COFINS e ao PIS.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO AO FATO GERADOR.**

Nos termos do artigo 128 do CTN, a lei poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. MULTA QUALIFICADA.**

Considera-se não impugnada, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA.**

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que praticaram atos com infração à lei tributária, ainda que por culpa.

Intimados contribuinte e responsável solidário, apenas a empresa apresentou recurso voluntário (e-fls. 5385-5402) em que alega, preliminarmente, (a) nulidade do procedimento fiscal por excesso de prazo; (b) nulidade da multa qualificada; (c) a ausência de responsabilidade tributária do sócio-retirante.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Seu conhecimento, todavia, deve ser objeto de ressalva.

Conforme relatado, foi atribuída responsabilidade tributária ao então sócio-gerente da pessoa jurídica, o Sr. Valdenir Ferreira da Silva, o qual chegou a apresentar impugnação tempestiva, julgada improcedente pela DRJ. Todavia, devidamente intimado do Acórdão da DRJ, não apresentou recurso voluntário.

Todavia, a empresa contribuinte formulou em seu recurso voluntário tópico de ausência de responsabilidade do Sr. Valdenir Ferreira da Silva. É inviável o conhecimento de qualquer matéria que diga respeito à responsabilidade tributária das pessoas físicas, que tenha sido eventualmente formulada pela pessoa jurídica em seu recurso voluntário. Nesse sentido a Súmula Vinculante nº 172 do CARF:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Assim, não tomo conhecimento de referidas alegações, destarte conhecendo apenas parcialmente do recurso voluntário da pessoa jurídica.

Em sede de preliminar, suscita a Recorrente ter havido nulidade na prorrogação do procedimento fiscal.

A matéria encontra solução direta na Súmula CARF 171, de caráter vinculante, que dispõe: “Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento”.

Assim, afasto a preliminar suscitada.

No que tange à multa qualificada, assim justificou-se o TVF:

O contribuinte, reiteradamente, ao longo dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, objetos de análise deste procedimento fiscal, declarou suas receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços com valores muito menores do que os efetivamente realizados, conforme apuramos analisando as notas fiscais emitidas no período.

Assim, tanto nas DIPJ quanto nos Dacon, houve expressiva omissão de receitas, sendo que a DIPJ 2014 foi entregue com os dados zerados para a apuração do IRPJ e CSLL, mesmo a empresa estando sob fiscalização (declaração nº 0001551064, recibo nº 02.39.93.83.98, recepcionada pelo sistema em 30/07/2014 às 09:57:08).

Ainda, o sujeito passivo, também de maneira contumaz, declarou seus débitos em DCTF e, conseqüentemente, fez os respectivos pagamentos aos cofres públicos sempre a menor, devido à omissão de receitas citada.

A conduta reiterada do contribuinte, a qual se mantém no decorrer de diversos períodos, demonstra de forma inequívoca sua intenção de não pagar a totalidade dos tributos devidos, impedindo ou retardando o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do Fisco Federal.

Causa espécie também o fato de o sujeito passivo apresentar as DCTF dos anos-calendário de 2012 e 2013 sem informar a existência de débitos para os tributos IRPJ e CSLL, enquanto as receitas apuradas nesses anos-calendário foram bastante expressivas, conforme visto anteriormente.

Diante dos fatos, restou configurada a conduta tipificada no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, devendo ser duplicada a multa aplicada sobre os tributos apurados neste procedimento, de acordo com o art. 44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Em consequência, a multa de 75% prevista no inciso I do caput do art. 44, após duplicada, resultou em 150%. Segue-se a transcrição dos dispositivos legais citados:

O art. 44 da Lei 9.430/1996 tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

Já as condutas de sonegação ou fraude que ensejam a qualificação a que faz referência o parágrafo 1º acima transcrito estão previstas na Lei 4.502/1964:

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.

Trata-se de práticas dolosas, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

Como bem colocado pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Junior em substancioso voto a respeito da qualificação da multa, ancorado em farta doutrina:

Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é

indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco<sup>1</sup> com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' " Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

82. Cezar Roberto Bitencourt, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a vontade é a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

83. Na sonegação, a conduta dolosa visa impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

84. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

85. Como observa Leandro Paulsen<sup>3</sup>, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)<sup>86</sup>. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

87. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

88. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

89. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa<sup>4</sup>.

A qualificação da multa exige, portanto, uma conduta dolosa adicional, a ser devidamente demonstrada pela fiscalização.

Veja-se que a própria jurisprudência do CARF caminha historicamente no sentido de que mera omissão de declaração ou de informações não constitui conduta dolosa suficiente à

qualificação. Nesse sentido são as Súmulas 14, 25, 96 e 133 (estas últimas, ainda que não relativas à multa qualificada, mas sim agravada, refletem o mesmo espírito):

Súmula CARF nº 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Súmula CARF 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”.

Súmula CARF nº 96: “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros”.

Súmula CARF nº 133: “A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

No caso em tela, a qualificação da multa decorreu unicamente de ter havido apresentação de DCTF em valores menores do que o devido e ter havido falta de escrituração de parte da receita em DACON e DIPJ, sem individualização e apontamento de qualquer conduta dolosa além da mera omissão de obrigações acessórias.

Assim, entendo ser cabível seu afastamento, na medida em que a simples apresentação de informações errôneas, ou de declarações com tributos a menor, não implica na conduta qualificada exigida na legislação.

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para afastar a preliminar e dou-lhe parcial provimento, para reduzir a multa ao patamar de 75%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**