



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10245.721489/2014-41
ACÓRDÃO	9101-007.395 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VALE SERVICOS TERCEIRIZADOS LTDA.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/06/2013

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS. DECLARAÇÕES ZERADAS OU COM VALORES ÍNFIMOS. COMPROVAÇÃO DO INTUITO FRAUDULENTO.

A qualificação da multa de ofício, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, exige a demonstração inequívoca do elemento volitivo - a intenção deliberada de fraudar o Fisco - que deve transcender a mera constatação de irregularidades formais ou descumprimento de obrigações acessórias.

Configura-se a sonegação fiscal, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, quando comprovada a prática de atos dolosos tendentes a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária, caracterizada pela apresentação reiterada de declarações (DIPJ e DCTF) com valores manifestamente subdimensionados ou zerados em contradição às notas fiscais emitidas.

A conduta sistemática e metódica de prestação de informações inverídicas ao Fisco, materializada pela manifesta contradição entre as notas fiscais emitidas e as informações declaradas, persistente ao longo de diversos períodos fiscais, evidencia estratégia deliberada de ocultação da real dimensão das operações tributáveis, afastando a hipótese de erro ou equívoco pontual.

Aplicação do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN) para redução da multa qualificada de 150% para 100%, em face da superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, que estabeleceu novo patamar para a penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa de ofício para 100%, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por negar provimento nessa matéria.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 1733/1755) em face do Acórdão nº 1201-005.916 (fls. 1717/1730), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, para exigí-la no percentual de (75%), bem como, por maioria de votos, não conhecer de ofício dos argumentos, levantados nos debates, contra a responsabilidade tributária imputada pela fiscalização.

2.O litígio versa sobre lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como de multa isolada pela falta de entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon), decorrentes de omissão de Receitas constatada a partir de divergência entre as declarações apresentadas pela contribuinte e as notas fiscais emitidas.

3. Para o ano-calendário de 2012, a administração tributária procedeu ao arbitramento do lucro, uma vez que a escrituração contábil apresentada pela empresa continha vícios, erros e deficiências que impossibilitavam a verificação do lucro real. A empresa apresentou apenas o Livro Diário de 2012, com contas analíticas pouco especificadas e divergências entre os valores escriturados e os arquivos magnéticos. Já para o ano-calendário de 2013, foi mantida a apuração pelo lucro presumido, conforme opção da empresa, tendo sido identificada apenas a omissão de receitas no período.

4. A fiscalização aplicou multa qualificada de 150% sob alegação de fraude, simulação e conluio, exclusivamente em razão da divergência entre as informações declaradas e a receita omitida, bem como responsabilizou os sócios administradores pelos débitos apurados.

5. A DRJ houve por bem, por unanimidade, indeferir o pedido de produção posterior de provas, indeferir o pedido de chamamento ao processo de outros contribuintes, rejeitar as alegações preliminares e, quanto ao mérito, julgar improcedente a impugnação, para manter integralmente os autos de infração objeto deste processo, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 1678/1703, pelo sujeito passivo.

6. O aresto recorrido se encontra assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/06/2013

OMISSÃO DE RECEITA.

É lícito o lançamento de IRPJ e reflexos sobre a receita comprovadamente omitida, considerando-se os valores apurados através de notas fiscais emitidas e não escrituradas.

ARBITRAMENTO DE LUCROS.

O arbitramento do lucro é autorizado nas circunstâncias em que a escrituração do sujeito passivo revele vícios, erros ou deficiências que impeçam a administração tributária de verificar o lucro real da atividade, ante a falta de informações do contribuinte

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 25.

A qualificação da multa de ofício revela-se inadequada quando a administração tributária não demonstrar a prática intencional pelo sujeito passivo de ato tendente a omitir ou reduzir o pagamento de tributos ou de utilizar mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagá-los. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária, principal ou acessória, comprova-se mediante regular instrução do lançamento, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei e motive a qualificação por dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, mercê da aplicação vinculante da Súmula CARF 25.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, cabendo ao Fisco o ônus de comprovar o ilícito praticado, mediante prova que demonstre a consciência da inadequação dos meios tendentes à obtenção de proveito tributário indevido.

7. Cientificada, a PGFN interpôs Recurso Especial em relação à matéria ***“a prática reiterada de apresentar DIPIJ e DCTF zeradas ou com valores ínfimos, bem abaixo dos valores escriturados, denota a intenção dolosa e a necessidade da manutenção da multa***

qualificada” (paradigmas nºs 9101-004.669 e 9101-003.760), admitido nos termos do despacho de fls. 1759/1764, do qual se extraem os seguintes excertos:

(...)

Passo a verificar se a Recorrente demonstrou dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e os paradigmas apresentados.

Em todos os casos confrontados está em questionamento a aplicação da multa de 150%, em face do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, em hipóteses fáticas também equivalentes, na qual o contribuinte omite montantes expressivos da renda auferida de forma sistemática apresentando declarações (DIPJ, DCTF). zeradas ou com valores ínfimos bem abaixo dos escriturados. Portanto, constata-se a existência de similitude fática entre os casos.

Nessas circunstâncias, constata-se que a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial nos termos por ela proposto, apresentando paradigmas em situações assemelhadas, mas com providências divergentes, conforme foi bem exposto em seu recurso:

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente.

Conforme se observa, os acórdãos paradigmas, ao contrário do acórdão recorrido, entenderam que a omissão reiterada de receita em todo o período, de valores significativos, com a entrega de declarações zeradas/a menor, ou a não entrega de declaração, revelaria a presença de dolo, independente da necessidade de condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão, justificando-se a aplicação da multa qualificada.

Segundo os paradigmas, em divergência com o acórdão recorrido, trata-se de típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de não declarar valores tributáveis, entregando declarações zeradas/a menor, quando constatado por meio da escrita contábil/fiscal a omissão de valores vultosos. O contribuinte demonstrou, desse modo, a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. (Destques da Recorrente)

No primeiro paradigma (Ac. nº 9101-004.669), por exemplo, o racional da mesma súmula aplicada (nº 25) no acórdão recorrido foi utilizada para manutenção da multa qualificada em situação assemelhada ao do recorrido em que foram apresentadas informação falsas DIPJ e DCTF, estando zeradas, ou por outros termos, com valores bem abaixo do que foi escriturado. Confira-se trechos relevantes:

O acórdão recorrido merece reforma.

Com efeito, a conduta do contribuinte com a apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas) ao longo de todos os anos fiscalizados (2006 e 2007) atesta a existência de dolo na sua conduta, caracterizador da sonegação fiscal. Além disso, a fiscalização apurou movimentação financeira de mais de 4 milhões de reais nesse período, sem que o contribuinte tenha justificado este relevante montante. Este montante foi objeto de arbitramento, para cálculo dos tributos devidos em todo período.

Lembre-se que a Súmula CARF 25 consolidou o entendimento deste Conselho nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício,

sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que a Súmula CARF 25 não afasta a exigência de multa qualificada no caso dos autos, pois houve “comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”, ressalva já constante da

O Segundo paradigma também se opõe à proposição defendida no acórdão recorrido de que a reiterada informação prestada na declaração de rendimentos de valores significativamente inferiores aos constantes na escrituração fiscal não seria uma simples omissão de receita, configurando fraude e implicando na qualificação da multa para 150%, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96”.

Por todo o exposto, proponho que seja admitida esta divergência por ambos os paradigmas em face do dissídio jurisprudencial.

8.Sem contrarrazões, subiram os autos para julgamento.

9.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

10.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria ***“a prática reiterada de apresentar DIPJ e DCTF zeradas ou com valores ínfimos, bem abaixo dos valores escriturados, denota a intenção dolosa e a necessidade da manutenção da multa qualificada”*** em face dos Acórdãos paradigmas nºs 9101-004.669 e 9101-003.760.

11.Em relação a essa temática, assim se pronunciou o voto condutor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque:

MULTA QUALIFICADA

A recorrente controverte a qualificação da multa de ofício, por entender que o caso em análise não comporta os requisitos legais para tal providência.

O § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que *o percentual de multa de ofício (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais remetem às circunstâncias que denotem sonegação, fraude ou conluio.*

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à

administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não indicou, sequer, qual o tipo infracional específico que justificasse a qualificação da penalidade.

Penso inexistir fundamento que autorize a qualificação da multa de ofício, pois não está demonstrada a intenção adicional da parte no sentido de obter proveito indevido. O elemento de prova quanto à intenção deve ser controvertido pela administração tributária, que não pode confundir a omissão de receita com a própria qualificação da multa.

Aplica-se, assim, a Súmula CARF nº 25, com efeito vinculante, e, por fundamentos semelhantes, a inteligência das Súmulas CARF nº 14 e 96, a saber:

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. (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 - vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 14 (aprovada pelo Pleno em 2006)

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 96 (aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013)

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.

Cite-se precedente deste Colegiado sobre a matéria:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS. Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. 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. (Acórdão nº 1201-005.127 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 19 de agosto de 2021, Rel. Cons. Efigenio de Freitas Junior)

Assim, afasto a qualificação da multa de ofício, que deve ser mantida no patamar de 75%.

12.Em adição, resgatem-se as seguintes informações constantes do relatório da decisão *a quo*:

A seguir apresentamos as receitas dos quatro trimestres de 2012 e 1º e 2º trimestre de 2013, que foram apuradas no presente procedimento fiscal, e as receitas informadas pelo contribuinte nas DIPJ 2013 e 2014.

DIPJ X RECEITAS APURADAS NO PROCEDIMENTO FISCAL – 2012				
RECEITA	1º TRIM 2012	2º TRIM 2012	3º TRIM 2012	4º TRIM 2012
Informada na DIPJ 2013	0,00	0,00	0,00	0,00
Apurada pela fiscalização	1.860.527,92	2.966.806,44	2.691.563,84	4.435.519,69

DIPJ X RECEITAS APURADAS NO PROCEDIMENTO FISCAL – 2013		
RECEITA	1º TRIM 2013	2º TRIM 2013
Informada na DIPJ 2014	2.981.536,42	3.664.663,39
Apurada pela fiscalização	2.979.974,01	3.666.859,37

(...)

Assim, por falta de informações suficientes para verificação do lucro real, a receita do ano-calendário de 2012 foi arbitrada, mantida a apuração pelo lucro presumido no ano-calendário de 2013, pois havia informações suficientes nesse período. As infrações indicadas dizem respeito à omissão de receita, por ausência e insuficiência de recolhimentos, além de omissão na entrega de DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais).

Foi aplicada multa de ofício qualificada, no patamar de 150%, em razão da alegação de fraude, simulação e conluio, exclusivamente em razão da divergência de informações declaradas e a receita omitida.

13. Para melhor compreensão, o TVF de fls. 84/110, considerado lacônico pelo Acórdão recorrido, aponta os seguintes motivos que conduziram à qualificação da penalidade:

(...)

No curso da fiscalização, constatamos que a empresa sob análise enviou apenas as DCTF de setembro a dezembro para 2012. Além disso, o representante legal da empresa enviou as DCTF confessando apenas R\$ 5,00 (cinco reais) de PIS/PASEP (para os meses de setembro a novembro) e de IRPJ (4º trimestre).

Em relação às DCTF mensais de janeiro a junho de 2013, o contribuinte declarou apenas R\$ 1,00 de PIS/PASEP para os meses de fevereiro e maio e de IRPJ para os dois trimestres. Para janeiro e abril confessou apenas R\$ 5,00 de PIS/PASEP.

Para melhor visualização, apresentamos as tabelas seguintes com os débitos declarados em DCTF.

DCTF 2012				
Grupo do tributo	Código da receita	Período de apuração	Débito apurado	Saldo a pagar
PIS/PASEP	8109-02	Setembro	5,00	5,00
PIS/PASEP	8109-02	Outubro	5,00	5,00
PIS/PASEP	8109-02	Novembro	5,00	5,00
IRPJ	2089-01	4º Trimestre	5,00	5,00
TOTAL			20,00	20,00

DCTF 2013				
Grupo do tributo	Código da receita	Período de apuração	Débito apurado	Saldo a pagar
PIS/PASEP	8109-02	Janeiro	5,00	5,00
PIS/PASEP	8109-02	Fevereiro	1,00	1,00
PIS/PASEP	8109-02	Abril	5,00	5,00
PIS/PASEP	8109-02	Maior	1,00	1,00
IRPJ	2089-01	1º Trimestre	1,00	1,00
IRPJ	2089-01	2º Trimestre	1,00	1,00
TOTAL			14,00	14,00

Observa-se que o comportamento do contribuinte não foi esporádico (não ocorreu apenas num mês ou trimestre, o que poderia sugerir algum erro ou omissão eventual). Foi para praticamente todo o período analisado (jan/2012 a jun/2013).

A conduta reiterada da fiscalizada em prestar informação falsa na DIPJ 2012 e de omitir débitos em DCTF para 2012 e 2013, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, manteve-se no decorrer de diversos períodos. Isso demonstra, de forma inequívoca, sua intenção de suprimir e reduzir tributos, mediante técnica de não confessá-los ou de declará-los em valores ínfimos, para que não pudessem ser cobrados pelo Órgão Fazendário, configurando-se evidente intuito de sonegação fiscal.

As omissões e as informações falsas apuradas e apresentadas no presente relatório, implicaram as consequências materiais descritas nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64. A caracterização do dolo, ficou, em tese, demonstrada pela conduta reiterada do contribuinte, cujo comportamento sucessivo de não declarar os tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins encobriu obrigação tributária principal a que estava sujeito, o que provocou dano ao Erário. Logo, a conduta da fiscalizada enquadrou-se, EM TESE, no disposto no artigo 1º, inciso I, e art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, que define algumas hipóteses de crime contra a ordem tributária, a saber.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I — omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I — fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Cabe ressaltar que a empresa VALE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA prestou serviços nos anos-calendário 2012 e 2013 para diversos órgãos da administração federal e estadual. Ao não declarar os débitos tributários em DCTF, ou qualquer outra forma de confissão de dívida, pôde beneficiar-se com a emissão de certidão negativa de débitos junto à Receita Federal do Brasil (RFB) sem a avaliação integral dos débitos de IRPJ e CSLL dos quatro trimestres de 2012 e dos dois primeiros de 2013, assim como das contribuições mensais de PIS e Cofins. Isso lhe possibilitou cumprir, quando necessário, o requisito de verificação de regularidade fiscal que, normalmente, é imposto para

efetivação dos pagamentos pelos órgão públicos em geral, em decorrência do inciso XII do art. 55 da Lei 8.666/93, que trata das licitações.

Da mesma forma, o contribuinte pôde continuar participando de processos licitatórios com os órgãos públicos, pois o requisito da regularidade fiscal necessário na fase de habilitação, conforme art. 27, inciso IV, da Lei 8.666/93, era também cumprido em bases que não condiziam com a realidade tributária da empresa (com persistentes supressão e redução de impostos e contribuições, mediante a conduta de omissão de informação em declarações prestadas à RFB).

Incluímos no presente processo administrativo fiscal, consultas de certidão negativas no período de 01/01/2012 a 30/06/2013, que comprovam que o contribuinte ora fiscalizado emitiu pela internet certidões de regularidade fiscal não condizentes com a realidade dos fatos.

Além disso, a empresa sob fiscalização apresentou DCTF correspondentes quase que integralmente zeradas, haja vista que em poucos períodos declarou apenas R\$ 1,00 e em outros R\$ 5,00, e somente para PIS e IRPJ. Isso implicou à Receita Federal do Brasil a inexistência de débitos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins dos períodos sob análise, sobre os quais só foi possível o conhecimento pelo órgão fazendário em razão da abertura do presente procedimento de fiscalização, com consequente constituição de crédito tributário mediante lançamento de ofício.

A seguir, apresentamos alguns órgãos, entre muitos outros, os quais estão citados no Anexo V do presente termo (Distribuição das Retenções), que efetivaram pagamentos à empresa VALE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA em razão de prestação de serviços.

FUNDO ESTADUAL DE SAÚDE DO ESTADO DE RORAIMA; COORDENAÇÃO REGIONAL RORAIMA; EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA; DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM MANAUS; COORDENAÇÃO DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA DE PORTOS E AEROPORTOS E FORNTEIRAS; JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DE RORAIMA; SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DO TRABALHO E EMPREGO/RR; PROCURADORIA DA REPÚBLICA/RR; DISTRITO SANITÁRIO ESP. INDÍ-GENA - YANOMAMI; BANCO DA AMAZÔNIA SA; INSTITUTO FEDERAL DE RORAIMA.

Este fato nos levou a promover a Representação Fiscal para Fins Penais que se encontra no processo sob nº **10245.721.496/2014-43**.

14.O paradigma 9101-004.669 também cuidou de apreciar a qualificação de multa de ofício, nos termos do voto vencedor proferido pela Conselheira Cristiane Silva Costa, nos seguintes termos:

(...)

Passo a análise do mérito, cujo único tema é qualificação da multa de ofício.

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Relatório Fiscal:

Considerando a falta de apresentação pelo contribuinte dos livros fiscais, livro caixa e documentos da escrituração comercial e fiscal, depois de reiteradas intimações e reintimações fiscais para que o contribuinte os apresentasse; após intimações e reintimações solicitando esclarecimentos sobre a comprovação das origens dos créditos na conta bancária da empresa; apesar de todos os esforços no sentido de obter maiores informações contábeis e fiscais da empresa, não obtendo sucesso, portanto, configurada, assim, a hipótese de arbitramento do lucro. Restou, a esta fiscalização proceder a apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), na modalidade do Lucro Arbitrado, em conformidade com a legislação em vigor, arts. 529 e 530 do RIR/99. (...)

A autuação levada a efeito sobre a empresa BEATRIZ MOREIRA VIEIRA, é referente a omissão de receitas caracterizada por depósitos/créditos em sua conta bancária cuja origem não foi comprovada. A autuação se fundamentou no disposto no artigo 27, inciso I e artigo 42, da Lei nº 9.430/96, que resultou no lançamento de ofício, (valor principal), assim composto (...)

Multa qualificada

A empresa apresentou DIPJ - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica, ano calendário 2006, exercício 2007 em 28.06.2007, ND 1105847, tendo como opção da forma de tributação o Lucro Presumido, porém, com todos os campos relativos a Discriminação da Receita Bruta, Base de cálculo dos Tributos e apuração destes Tributos a Pagar (IRPJ, CSLL), zerados (0,00). Relativo ao ano calendário 2007, exercício 2008, a empresa não apresentou DIPJ.

O contribuinte não apresentou as DACTON's - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais, relativos ao PIS e a COFINS, referente aos anos calendário 2006 e 2007. Também não entregou DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributos Federais, e não efetuou nenhum recolhimento de tributos federais, neste período, (fls. 189 a 193).

Verifica-se, nesta atitude reiterada da empresa, ação sistemática e intencional de omitir receitas da tributação, de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, ou seja, a prática reiterada de infração à legislação tributária. Tipificando, assim, as hipóteses de incidência disposta no artigo 71 da Lei 4.502/64.

Diante dos fatos acima, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, referente a omissão de receitas por depósitos (créditos) bancários não comprovados.

Lembro que os Autos de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996. O artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, tinha a seguinte redação ao tempo de parte dos fatos em discussão (2006):

Art. 44. (...) 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Posteriormente, com alteração veiculada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, o citado artigo 44 passou a dipor:

Art. 44 (...) § 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Além de mencionar o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, o Auto de Infração fundamenta-se no artigo 71, da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

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.

Sobreleva considerar que a Turma Ordinária decidiu por afastar a multa qualificada, conforme voto condutor do acórdão recorrido:

Pois bem, consoante entendimento pacificado nesta Turma, não é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando a exigência é calcada exclusivamente em presunção fiscal, no caso omissão de Receitas com base em depósitos bancários.

Isso porque, a fraude não se presume, deve ser provada o que não ocorreu no presente caso. Consta-se, pois, a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos art. 71 a 73 da 4.502/1964.

Por certo, a contribuinte apresentou declarações zeradas, fato que poderia ensejar o evidente intuito de fraude, caso a Fiscalização apresentasse prova direta da omissão de receitas, o que repito, não ocorreu no presente caso.

O acórdão recorrido merece reforma.

Com efeito, a conduta do contribuinte com **a apresentação de DCTF e DIPJ zeradas (ou não apresentadas) ao longo de todos os anos fiscalizados (2006 e 2007) atesta a existência de dolo na sua conduta, caracterizador da sonegação fiscal. Além disso, a fiscalização apurou movimentação financeira de mais de 4 milhões de reais nesse período, sem que o contribuinte tenha justificado este relevante montante.** Este montante foi objeto de arbitramento, para cálculo dos tributos devidos em todo período.

Lembre-se que a Súmula CARF 25 consolidou o entendimento deste Conselho nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ocorre que a Súmula CARF 25 não afasta a exigência de multa qualificada no caso dos autos, pois houve “*comprovação de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64*”, ressalva já constante da própria Súmula.

No caso destes autos, o lançamento tributário expressamente refere-se ao dolo do contribuinte, comprovando-o pela substancial omissão de rendimentos presumida pela falta de comprovação de 100% dos depósitos bancários. Assim, aplicando o racional da Súmula CARF 25, entendo pela procedência da multa qualificada.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

15.Como se vê, em ambos os casos, foram identificadas condutas similares dos contribuintes. No Acórdão recorrido, a empresa apresentou a DIPJ 2013 com as receitas dos quatro trimestres de 2012 inteiramente zeradas, quando na realidade existiam receitas expressivas obtidas pela atividade empresarial. A fiscalização apurou valores efetivos de R\$ 1.860.527,92, R\$ 2.966.806,44, R\$ 2.691.563,84 e R\$ 4.435.519,69 nos respectivos trimestres, evidenciando significativa discrepância entre o declarado e o real.

16.Muito embora a fiscalização tenha elencado outros fatores pelos quais compreendeu cabível a qualificação, o paradigma destacou como elemento determinante o fato de o contribuinte ter apresentado declarações (DIPJ e DCTF) zeradas ou ter deixado de apresentá-las durante os anos fiscalizados (2006 e 2007), em que a movimentação financeira foi superior a 4 milhões de reais, sem justificativa.

17.Não obstante a semelhança das condutas, os acórdãos divergiram fundamentalmente quanto à interpretação sobre a caracterização do dolo para fins de qualificação da multa. A decisão recorrida entendeu que o TVF foi lacônico e não demonstrou

elementos adicionais relacionados ao dolo, concluindo que não estava demonstrada a intenção adicional da parte no sentido de obter proveito indevido. Determinou, assim, que a mera omissão de receita seria insuficiente para qualificar a multa, nos termos da Súmula CARF 25 e pelo racional das Súmulas CARF 14 e 96. Por outro lado, a decisão paradigmática considerou que a própria conduta do contribuinte - apresentação de declarações zeradas ou não apresentadas, combinada com expressiva movimentação financeira não justificada - já seria suficiente para comprovar o dolo. Entendeu que estas circunstâncias configuravam a hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64 e que a Súmula CARF 25 não afastava a qualificação da multa neste caso.

18.A divergência é relevante e específica, pois impacta diretamente a aplicação da multa qualificada em casos que apresentem este mesmo conjunto de circunstâncias fáticas. Enquanto um julgado exige elementos adicionais além da omissão de receitas e declarações zeradas para comprovar o dolo, o outro entende que estas condutas, por si só, quando reiteradas e envolvendo valores expressivos, já seriam suficientes para caracterizar a intenção dolosa e justificar a qualificação da multa.

19.A seu turno, o voto condutor do paradigma 9101-003.760 assim enfrentou a questão:

(...)

No que diz respeito ao segundo tópico – qualificação da multa, colhe-se no v. acórdão recorrido que “a informação prestada na declaração de rendimentos de valores significativamente inferiores aos constantes na escrituração fiscal configura fraude e implica o agravamento da multa para 150%, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96”. Nos paradigmas, ao contrário, consignou-se que “a simples omissão de receita não configura por si só atributo para a qualificação da multa de ofício em 150%, sem a prova cabal pela autoridade fiscal do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (10809.522), bem como que “improcede o agravamento da multa de ofício quando não restar devidamente comprovado nos autos o evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, hipóteses que justificaria a aplicação da multa qualificada de 150%” (10614.089).

Caracterizada a divergência jurisprudencial quanto à multa qualificada, cabe registrar que concordo com o argumento sobre a exigência de comprovação evidente e robusta do intuito de fraude para a imposição da multa qualificada, posto ser esta penalidade sancionadora, acima de qualquer outra função. Tão sério é o peso da multa qualificada que penso, inclusive, que em havendo dúvidas quanto a graduação da multa, no tocante as penalidades, deve-se aplicar o artigo 112, do CTN. Contudo, destaque-se que, o intuito de fraude foi satisfatoriamente evidenciado, no caso sob análise, devendo prevalecer a multa qualificada. Explico.

Primeiramente, o intuito fraudulento caracterizou-se, no presente processo, pelo fato de o contribuinte ter sido cientificado do início da fiscalização em 14.06.2007, ter feito pedido de prorrogação de prazo para apresentação de documentos fiscais em 25.06.2007, que foi deferido em 27.06.2007, mesma data em que o contribuinte tinha apresentado uma DIPJ retificadora, na qual faz a adequação dos valores efetivamente devidos ao constante em sua escrituração fiscal, fato confirmado pela fiscalização ao comparar os valores declarados na retificadora e os constantes nos livros fiscais entregues pelo contribuinte (Livros Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS, de Inventário e Declarações de Apurações Mensais do ICMS, todos referentes ao ano-calendário 2003) em resposta a termo de intimação fiscal, conforme Relatório Fiscal de p. 63/65.

Disto, pode-se dizer que o caso concreto não trata de “simples omissão de receita”. Em verdade, o contribuinte optou por declarar ao fisco estadual seu faturamento bruto correto, uma vez que devidamente escriturado em seus livros fiscais e GIA/ICMS, mas, ainda assim, optou por declarar valores muito menores em sua DIPJ original, esperar o início da fiscalização para, só então, apresentar retificadora, tentando valer-se, despropositadamente, da denúncia espontânea, não podendo tal cadeia de atitudes caracterizar erro escusável, sendo, portanto, correta a imputação da multa qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Considerando também o quadro comparativo entre os valores declarados originalmente e os valores retificados, apresentado pela fiscalização na p. 64, tem-se que pela primeira declaração, a receita bruta acumulada do contribuinte era de R\$ 143.415,66 no ano de 2003; na retificada “pulou” para R\$ 2.143.692,64. Na época, o limite para uma empresa ser tributada no Simples Nacional – Lei 9.317/96, era até R\$ 120.000,00 anuais para microempresas e até R\$ 1.200.000,00 para empresas de pequeno porte. O contribuinte recorrente chegou a R\$ 2.143.692,64, demonstrando que o desenquadramento da opção pelo Simples deveria ter sido informado pelo próprio contribuinte à Receita Federal, o que não ocorreu, tendo ocorrido o desenquadramento após a fiscalização, com data retroativa ao momento em que o contribuinte legalmente não fazia mais jus à referida modalidade de tributação simplificada.

Deixo aqui claro meu posicionamento de que: a substancial diferença entre os valores declarados e os reais, por si só, não é suficiente para qualificar a multa, mas, este fato, labora em desfavor do contribuinte e acaba por reforçar e deixar-me mais confortável em manter a multa qualificada.

20. Percebe-se, dessarte, a clara dessemelhança fática entre as situações apreciadas pelo Acórdão recorrido e pela decisão paradigmática, posto que, nesta última, ficou assentado que **“a substancial diferença entre os valores declarados e os reais, por si só, não é suficiente para qualificar a multa”**, elegendo como circunstâncias determinantes outros aspectos específicos, tais como o fato de o contribuinte ter sido cientificado do início da fiscalização e ter feito pedido de prorrogação de prazo alguns dias depois, quando apresentou DIPJ retificadora, na qual faz a adequação dos valores efetivamente devidos ao constante em sua escrituração fiscal, conforme Livros Registro de Entradas, de Saídas, de Apuração do ICMS, de Inventário e Declarações de Apurações Mensais do ICMS.

21. Disto, pode-se concluir pela inaptidão do Acórdão 9101-003.760 para configurar dissidência jurisprudencial.

CONCLUSÃO

22. Por todo o exposto, conheço do Recurso Especial exclusivamente em relação ao paradigma 9101-004.669.

MÉRITO

23. A Recorrente sustenta que o Acórdão recorrido, ao desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%, desconsiderou as evidências probatórias dos autos e contrariou o artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º) da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

24.O cerne da argumentação está na caracterização da sonegação fiscal, definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, como qualquer ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária.

25.Segundo a Fazenda Nacional, o dolo do contribuinte ficou demonstrado pelos seguintes aspectos:

- Conduta sistemática de não apresentação de DIPJ e não recolhimento de tributos (IRPJ, CSLL e COFINS) nos anos-calendário 2012 e 2013, mesmo tendo auferido receitas no período;
- Apresentação reiterada de declarações com valores inverídicos ou zerados ao fisco, demonstrando clara intenção de impedir o conhecimento do fato gerador;
- Prejuízo efetivo ao erário decorrente desta conduta dolosa;
- Vontade livre e consciente na prática das condutas, evidenciada pela sua realização sistemática;
- Desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal e ao princípio constitucional da solidariedade.

26.A Procuradoria argumenta que não se trata de mero erro ou interpretação divergente, mas de conduta deliberada para retardar o conhecimento da existência do tributo devido e sua consequente cobrança. Cita precedentes jurisprudenciais do CARF (Acórdãos nº 1302-001.421 e 203-08874) que confirmam a aplicação da multa qualificada em casos similares de apresentação reiterada de declarações zeradas ou com valores ínfimos.

27.Por fim, defende a inaplicabilidade das Súmulas CARF nº 14 e nº 25 ao caso, por não se tratar de simples omissão, mas de conduta dolosa caracterizada pela não apresentação de declarações e apresentação sistemática de declarações zeradas ou com valores manifestamente subdimensionados.

28.Pois bem, a controvérsia reside no exame da legalidade da qualificação da multa de ofício imposta ao contribuinte.

29.Segundo se infere da narrativa do TVF, inicialmente, foram examinados os blocos de Notas Fiscais de Serviços, as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) e a escrituração contábil da empresa. Durante esse procedimento, verificou-se que diversas notas fiscais não estavam devidamente escrituradas no Livro Diário e no Livro Razão, o que impediu a fiscalização de verificar a real movimentação financeira do contribuinte. Essa inconsistência indicou possíveis omissões de receita, pois as notas fiscais representam operações realizadas que deveriam estar refletidas na contabilidade.

30.A fiscalização constatou ainda uma lacuna na numeração das notas fiscais, referente ao intervalo de 901 a 950, e intimou a empresa a apresentar tais documentos por meio

do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 0005, recebido pessoalmente em 01.08.2014. Em resposta, o sujeito passivo alegou que o bloco de notas fiscais correspondente a esse intervalo havia sido extraviado e, para justificar a ausência dos documentos, apresentou um boletim de ocorrência. No entanto, a fiscalização não aceitou essa justificativa como suficiente, pois a simples declaração de extravio, mesmo acompanhada de um boletim de ocorrência, não comprova que as notas não foram efetivamente emitidas e que os valores não foram recebidos.

31.Além disso, as análises fiscais demonstraram uma distorção entre os valores das notas fiscais emitidas e os valores declarados nas obrigações acessórias (DIPJ, DCTF), resultando na identificação de uma omissão de receitas no valor de R\$ 815.870,43, referente a notas fiscais de serviços não escrituradas, e de R\$ 764.590,18, referentes a notas fiscais de vendas omitidas. A fiscalização, então, procedeu ao lançamento de ofício dos tributos devidos sobre esses valores, considerando-os como base tributável para Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

32.Dado que a empresa optou pelo Lucro Presumido, mas não efetuou o recolhimento da primeira quota do IRPJ conforme exigido pelo art. 26, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, a fiscalização entendeu que a opção não era válida. Como a escrituração contábil apresentada não permitia uma apuração confiável do Lucro Real, foi aplicado o Lucro Arbitrado, conforme previsto no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Assim, os tributos devidos foram recalculados com base na receita bruta apurada pela fiscalização.

33.Adicionalmente, verificou-se uma inconsistência nas retenções na fonte declaradas pelo Fundo Estadual de Saúde do Estado de Roraima, que informou, por meio da DIRF, um rendimento tributável de R\$ 600.000,00 e um imposto retido na fonte de R\$ 152.968,62 em favor da empresa fiscalizada. No entanto, a fiscalização não encontrou nenhum documento contábil ou fiscal que comprovasse a existência desse rendimento, levando à desconsideração da retenção informada.

34.Com base em todos esses elementos, a fiscalização concluiu que houve omissão de receita e insuficiência de declaração e recolhimento de tributos. Dessa forma, os valores apurados foram lançados de ofício, acrescidos de juros e multas, conforme a legislação vigente, garantindo a exigibilidade dos tributos não recolhidos pela empresa.

35.Quanto à qualificação da penalidade, o ordenamento jurídico requer a demonstração inequívoca do elemento volitivo - a intenção deliberada de fraudar o Fisco. Esta comprovação deve transcender a mera constatação de irregularidades formais ou descumprimento de obrigações acessórias. É o que se depreende da leitura conjunta do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos, com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, *litteris*:

Lei 9.430/1996:

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.

(...)

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.

36.A jurisprudência administrativa consolidada, materializada na Súmula CARF nº 14, estabelece critérios para a qualificação, sendo expressamente vedada a majoração automática da multa pela simples constatação de omissão de receitas, exigindo a demonstração concreta do intuito fraudulento. Confira-se:

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.

37.No caso em exame, a administração tributária logrou demonstrar um conjunto articulado de condutas que extrapolam a simples irregularidade fiscal. Os elementos constantes dos autos e ressaltados pelo Acórdão recorrido evidenciam uma estratégia deliberada de ocultação da real dimensão das operações tributáveis, materializada através de dois aspectos fundamentais.

38.Primeiro, a manifesta contradição entre as notas fiscais emitidas e as informações declaradas ao Fisco, sistematicamente subdimensionadas. Esta disparidade consciente entre a realidade econômica e as declarações tributárias revela o elemento intencional exigido pela legislação.

39.Segundo, a persistência temporal desta conduta, que se prolongou metodicamente por diversos períodos fiscais, afastando a hipótese de erro ou equívoco pontual. A reiteração metódica da subdeclaração, em contradição às notas fiscais emitidas, demonstra o direcionamento consciente da vontade para prejudicar a atividade fiscalizatória.

40. Esta conjugação entre a falsidade deliberada das declarações e sua reiteração sistemática configura inequivocamente a hipótese legal de sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964. O contribuinte, tendo plena ciência de suas operações tributáveis - como demonstram as notas fiscais por ele emitidas - optou deliberadamente por prestar informações inverídicas ao Fisco, com o propósito específico de obstruir a identificação dos fatos geradores.

41. Importante ressaltar que não se trata de presunção de fraude pela simples existência de omissão de receitas. O que se verifica é a comprovação objetiva do intuito fraudulento através de elementos concretos: a) a existência de notas fiscais emitidas em discrepância com a escrituração regular, demonstrando o conhecimento das operações tributáveis; b) a apresentação consciente de declarações com informações divergentes desta realidade; e c) a reiteração metódica desta conduta ao longo do tempo.

42. A qualificação da penalidade não decorre de mera presunção, mas da demonstração efetiva de uma estratégia deliberada de sonegação, materializada através de atos concretos e reiterados de prestação de informações sabidamente inverídicas ao Fisco. Por oportuno, rememore-se que não se trata de receitas presumidamente omitidas, mas sim efetivamente não declaradas, não havendo espaço para se cogitar da aplicação da Súmula CARF nº 25¹.

43. Assim, patenteia-se a prática de conduta dolosa cujo objetivo foi o de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, evidenciando a tipificação de sonegação, nos termos do indigitado artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

44. Nessa ordem de ideias, a decisão atacada merece ser reformada, para se reconhecer presentes os elementos autorizadores da qualificação da multa, visto que as circunstâncias autorizadoras foram devidamente exploradas pelo TVF.

45. Não obstante, verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 14.689, de 2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar o seguinte enunciado:

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 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

¹ 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) § 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

46. Desse modo, a penalidade, que antes alcançava 150% em decorrência da dobra do percentual de 75% prescrito pelo inciso I do artigo 44, foi reduzida para 100%, conforme estabelecido pelo novel inciso VI.

47. Adicionalmente, a fiscalização não enveredou, por não constituir fator relevante à época, na perquirição da ocorrência de reincidência da conduta infracional, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A.

48. Diante dessas circunstâncias, deve ser reconhecida a redução do percentual da multa para 100%, por conta da aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata a letra “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

CONCLUSÃO

49. Ante o exposto, conheço do Recurso Especial e lhe dou parcial provimento para restabelecer a qualificação da multa de ofício para 100%.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9101-007.395 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 10245.721489/2014-41

Jandir José Dalle Lucca

DOCUMENTO VALIDADO