



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

**Processo n°** 10280.722828/2009-13  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.670 – 1ª Turma  
**Sessão de** 5 de julho de 2018  
**Matéria** MULTA QUALIFICADA  
**Recorrente** MEIO A MEIO ECONÔMICO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

REPRESENTAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se pode conhecer de pedido formulado pelo sujeito passivo em prol do afastamento da responsabilidade tributária dos administradores, quando estes deixam de recorrer e o sujeito passivo não dispõe de poderes para representá-los nos autos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. RECORRÊNCIA DA CONDUTA OMISSIVA. MAGNITUDE DA RECEITA OMITIDA. PROVA DO DOLO.

Tendo sido levada a efeito pelo sujeito passivo em todos os meses do ano-calendário (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), não há como se admitir que a omissão de receitas possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, deixando de conhecer em relação à responsabilidade solidária dos administradores e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo, em face do acórdão nº 1401-001.372, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. DECLARAÇÃO INEXATA. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO.

A falta de registro da receita auferida na DIPJ caracteriza a infração fiscal de omissão de receita ou de declaração inexata. O não pagamento dos débitos não declarados constitui motivo para o lançamento de ofício do tributo devido.

MULTA DE OFÍCIO. DOLO.

O dolo, fraude ou simulação na conduta que resulta no lançamento de ofício impõe a qualificação da multa de ofício.

DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha havido recolhimento do tributo, ainda que parcial, e, ainda, que não tenha o contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, o termo inicial da decadência desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.

Cabível a atribuição da responsabilidade solidária aos empregados, prepostos, procuradores, diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei ao tempo que aqueles exerciam poderes de gestão sobre as atividades desta."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, a reiteração da conduta e o elevado percentual de omissão indubitavelmente caracterizam a dolo de esconder do Fisco federal as situações que caracterizam a ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias,

assim atraindo a qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Ciência da decisão recorrida no dia 29/09/2015, à efl. 2.199. Recurso Especial interposto no dia 14/10/2015, à efl. 2.192. Nessa oportunidade, suscitou-se a existência de divergência interpretativa em relação ao acórdão nº 1103-00.517. No mérito, aduziu-se o seguinte:

a) o entendimento predominante no CARF é o de que a caracterização da conduta reiterada exige que a prática tenha ocorrido ao longo de anos-calendário sucessivos;

b) a conduta de apresentar DIPJ, contendo valores a menor que os escriturados em livros fiscais, referente a um único ano-calendário, não pode ser caracterizada como prática reincidente ou reiterada;

c) por outro lado, a simples alegação de que era expressiva a omissão de receitas na DIPJ não é suficiente, por si só, para a caracterização do dolo;

d) uma vez descaracterizado o dolo, deve ser reduzida a multa ao percentual de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 14 e, conseqüentemente, reconhecida a decadência para os três primeiros trimestres de 2004, em relação ao IRPJ e à CSLL, e para o período entre janeiro e novembro de 2004, com referência ao PIS/PASEP e à COFINS, tendo em conta os recolhimentos parciais desses tributos;

e) afastada a conduta dolosa, fica eliminada a responsabilidade dos administradores Welbson de Jesus Pinheiro e Yasnaia Saraiva Oliveira, atribuída com base no artigo 135, inciso III, do CTN;

f) deve ser aplicado à CSLL, ao PIS/PASEP e à COFINS o entendimento que prevalecer para o IRPJ, em face dos fatos apurados, considerando que o suporte probatório referente a esses tributos é o mesmo.

Ao final, postulou-se o provimento do presente apelo.

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 16/04/2016, à efl. 2.207. Contrarrazões apresentadas em 25/04/2016, à efl. 2.212. Nessa oportunidade, discorreu-se sobre o seguinte:

a) a DRJ, e posteriormente o acórdão recorrido, por remissão, apresentaram quadro apto a evidenciar que, em todos os meses do ano-calendário de 2004, a recorrente omitiu, na DIPJ, a quase totalidade das receitas auferidas, variando entre 94% e 100% o percentual de receita auferida omitida;

b) isso evidencia o dolo de esconder do Fisco os fatos geradores ocorridos. Não foi um mero erro ou desatenção no preenchimento da declaração, mas claro propósito;

c) pouco importa se os registros das operações relativas aos fatos geradores estavam na contabilidade da recorrida, como também não é relevante se a documentação correlata a tais registros foi entregue à Fiscalização, quando solicitada, porquanto nada disso descaracteriza o dolo. Demonstra apenas, ao contrário, que o contribuinte apostou, assumindo o risco de que a Fiscalização não daria início a procedimento fiscal e não detectaria a infração cometida;

d) é discernível, para o homem médio, que a conduta do recorrente (inexatidão, em todos os meses do exercício fiscal, quanto às receitas auferidas, no importe de mais de 90% do total) caracteriza evidente dolo. Esse é o elemento que, minimamente valorado, autoriza a imposição da multa qualificada;

e) é falacioso, também, o argumento do recorrente no sentido de que, por não ter embaraçado a Fiscalização, a multa qualificada não deve incidir, porquanto o embaraço à Fiscalização é uma hipótese de incidência da multa agravada, que sequer foi aplicada. O pressuposto da multa qualificada é o dolo do sujeito antes do início do procedimento fiscal.;

f) desse modo, são irrelevantes o fato de que o contribuinte possuía os registros corretos em sua escrituração, bem como a assertiva de que não ofereceu impedimento à Fiscalização;

g) a fato relevante e suficiente para a imposição da multa qualificada é este: declaração inexata, uma vez afastado o mero erro ou desatenção no preenchimento da declaração, tendo em vista a conduta reiterada (todos os meses do exercício fiscal) e o volume de receitas não declaradas (acima de 90% do total).

Ante todo o exposto, requer a Fazenda Nacional que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Adotando as razões do Despacho de Admissibilidade, conheço do apelo do sujeito passivo, ressalvando o pedido de afastamento da responsabilidade dos administradores, porquanto formulado pela pessoa jurídica autuada, que não dispõe de poderes para representá-los nos autos. Sobre o tema, alude-se à decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida no julgamento do REsp nº 1.347.627-SP, sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil/1973:

"DIREITO PROCESSUAL CIVIL. ILEGITIMIDADE DE PESSOA JURÍDICA PARA RECORRER, EM NOME PRÓPRIO, EM FAVOR DOS SEUS SÓCIOS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).

Em execução fiscal, **a sociedade empresária executada não possui legitimidade para recorrer, em nome próprio, na defesa de interesse de sócio que teve contra si redirecionada a execução.** Isso porque, consoante vedação expressa do art. 6º do CPC, ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Dessa forma, **como não há lei que autorize a sociedade a interpor recurso contra decisão que, em execução ajuizada contra ela própria, tenha incluído no polo passivo da demanda os seus respectivos sócios, tem-se a ilegitimidade da pessoa jurídica para a interposição do referido recurso.**" (REsp 1.347.627-SP, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 9/10/2013)

Conforme explicita o Relatório Fiscal à efl. 2.018, no ano-calendário de 2004, o sujeito passivo incorreu em infração à legislação tributária, caracterizada por omissão de

receitas de venda de mercadorias, deixando de oferecer à tributação aproximadamente 96% das vendas registradas em notas fiscais, "visto que apresentou DIPJ de lucro presumido, informando valor de receita irrisória", consignando, em DCTF, tributos calculados sobre esta receita, cujas somas mensais estão patenteadas no demonstrativo à efl. 2.018. Nesse quadro, verifica-se que a infração em foco ocorreu em todos os meses do ano-calendário de 2004, no curso do qual a fiscalizada auferiu receita total de R\$ 12.053.611,63, declarando em DIPJ o pequeno montante de R\$ 469.777, 21, para todo o ano-calendário.

Com efeito, são inegáveis a conduta reiterada e a grande magnitude da infração, considerando o percentual da receita omitida em relação à receita total. Nessas circunstâncias, intenta-se descortinar se tal descrição fática tem suporte probatório suficiente para sustentar a acusação de prática de sonegação ou fraude, aptas a atrair a incidência da multa qualificada.

Convém enfatizar, antes de tudo, que vigora o sistema de persuasão racional, no ordenamento jurídico atual. Nesse sistema, com frequência se questiona se as provas disponíveis, valoradas racionalmente, são suficientes para lastrear uma determinada proposição sobre fatos. Esse patamar de suficiência pode ser fixado de diversos modos, a exemplo daquele que funda a acusação "para além de qualquer dúvida razoável."

O que se pode chamar de valoração se refere ao grau de apoio que os elementos de prova acostados proporcionam para os fatos da causa. Tratando-se de uma valoração que se assume como livre e, ao mesmo tempo, racional, o julgador põe-se avaliar, no primeiro momento, as relações de corroboração ou de confirmação entre as evidências carregadas aos autos e as afirmações sobre os fatos do caso que é o objeto do processo, escorando-se, para tanto, nos conhecimentos científicos e nas generalizações empíricas comumente aceitas (máximas da experiência).

Vale anotar que o grau de corroboração se expressa como indução probabilística, que não chega a demonstrar a verdade de uma hipótese, mas que pode confirmá-la como resultado de uma explicação razoável, sem negar a possibilidade de outras hipóteses factuais. Por isso, costuma-se dizer que os juízos sobre fatos em um processo se dão em condições de incerteza, que é própria do raciocínio indutivo, em geral, mesmo para o campo das hipóteses científicas ou históricas.

A valoração consiste na individualização das provas que corroboram as proposições sobre os fatos do caso e na identificação dos fatores que incidem, com maior ou menor força probatória, como a credibilidade do elemento de prova, seu caráter de prova direta ou indireta, a validade do fundamento empírico das generalizações em que se baseiam as inferências probatórias, e outros.

Sabendo-se que, diante da forma indutiva do raciocínio probatório, as provas, como já dito, podem não demonstrar a verdade das proposições fáticas que são objeto do processo, mas apenas corroborá-las, em maior ou menor medida, impõe-se, num segundo momento, estabelecer se o grau de corroboração que essas provas aportam às proposições fáticas é suficiente para considerá-las provadas.

No sistema de livre valoração, a questão do grau de convicção necessário para se admitir a ocorrência de um fato suscita discussões sobre o que se pode considerar suficientemente provado. Ou seja, o termo "suficiente" traduz que o convencimento ao qual se deve chegar não é absoluto, pois, embora se saiba que não se pode descartar por completo que

as coisas tenham acontecido de outro modo, também não se desconhece que não é possível reconstruir todos os detalhes dos fatos que se passaram. Por isso, não se pode pretender que o aparato probatório tenha a aptidão de fornecer a "certeza absoluta" acerca dos fatos investigados. Isso porque do raciocínio indutivo empreendido pelo julgador podem ser obtidas, quando muito, respostas prováveis, jamais conclusões absolutamente certas, tanto em razão das limitações de acesso a uma verdade totalmente cognoscível quanto em função das limitações do sujeito que quer conhecê-la.

Já que não se pode contar sempre com provas diretas, o direito propicia as provas indiretas, as quais, associadas umas às outras ou mesmo isoladas, podem levar ao fato que se quer provar. As provas indiciárias conduzem a fatos secundários por meio de inferências baseadas em conhecimentos anteriores à investigação, informações já sabidas de antemão. A passagem de fatos secundários, irrelevantes ao Direito, para o fato principal se dá por força das máximas da experiência, regras que obedecem à estrutura "se A, normalmente B". O vocábulo "normalmente" implica reconhecer que "nem sempre" as coisas se passam do modo suposto, isto é, há exceções. Para os fins deste voto, são agrupadas entre as máximas da experiência as ideias correntes que advêm do senso comum e aquelas que são oriundas das descobertas das ciências, já incorporadas ao patrimônio antropológico e cultural. Contudo, como já assinalado, as máximas suportam exceções, motivo por que se requer certa prudência para seu emprego, cabendo verificar se é o caso de incidência regular da regra ou se a situação deve ser ressalvada para fora da regularidade habitual. Claro que há generalizações mais ou menos prováveis, a depender da *base empírica* que lhe dá suporte e de sua *regularidade*: quanto maior a regularidade, num espectro mais amplo de casos, maior também a probabilidade.

Ultrapassada a valoração racional dos elementos de prova coligidos, ingressa-se na fase decisória, propriamente dita. Agora, o julgador está apto para decidir sobre dado litígio, já inteirado das especificidades fáticas do caso, podendo chegar às conclusões cabíveis por meio da avaliação das provas. Até então pôde anotar quais enunciados fáticos trazidos pelas partes guardam maior ou menor probabilidade de correspondência com a realidade, discernindo-os daqueles que resultavam do intento de lhe persuadir sem o suporte fático pertinente. Assim, aplicando operações indutivas, assoma-lhe a hipótese mais provável. O resultado da valoração da prova que se obtenha nada significa, por si só, a respeito da decisão a ser tomada. Para tal mister, requer-se a intermediação de algum *standard* de prova com aptidão bastante para fixar o grau de probabilidade necessário para se considerar provada uma hipótese, concedendo-lhe, ao cabo, os efeitos jurídicos previstos nos ordenamento jurídico.

Tratando-se de litígios no âmbito do direito penal, não se pode admitir decisão que não tenha afastado todas as dúvidas razoáveis. Desse modo, chegado o momento da decisão, o julgador deverá aplicar o *standard* de acordo com o qual o acusado deve ser absolvido, enquanto existirem dúvidas razoáveis sobre a ilicitude de sua conduta. Essa mesma linha de exigência "para além de qualquer dúvida razoável" pode e deve ser estendida à comprovação do dolo, no que toca à qualificação da sanção, em processo administrativo fiscal, como garantia do fiscalizado.

Essa Turma tem adotado os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e da reiteração/recorrência (repetição ao longo do tempo) para se chegar ao convencimento da intenção de agir "para além de qualquer dúvida razoável", como explica o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no acórdão nº 9101003.477:

"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)."

Repare-se que a receita mensalmente sonegada à tributação revela um comportamento habitual, cristalizado ao longo de um período de doze meses. Sem dúvida, essa prática reiterada denota desvalor ao Erário e despreço à solidariedade social. Não se desconhece que erros acontecem, no cumprimento da legislação tributária, mas a probabilidade de que tenha havido premeditação no ato de omitir ao Fisco a totalidade das receitas auferidas se agiganta, em tal cenário, na medida em que se constatam a reiteração, no decorrer do ano-calendário, e a relevância da receita sonegada.

Ademais, a infração aqui detectada está calcada em provas diretas, não em mero indícios. O esforço argumentativo acima tracejado decorreu da necessidade de destacar a relevância do raciocínio indutivo para a afirmação ou negação do dolo, em face das provas coligidas. No caso concreto, a reiteração da omissão ao Fisco e a magnitude das receitas omitidas atendem ao standard de prova para além da dúvida razoável, assim autorizando o reconhecimento da existência do dolo da fraude tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, consistente no ato omissivo de modificar as características essenciais do fato gerador do IRPJ, reduzindo o lucro tributável para diminuir o montante do imposto devido.

Como se pode ver, a planilha elaborada pelo agente fiscal fornece informações com aptidão suficiente a superar a Súmula CARF nº 14, pois os dados coligidos da receita anual auferida vis-à-vis as receitas declaradas expressam relevância e reiteração reveladoras do dolo de modificar, por omissão, a manifestação concreta do fato gerador do IRPJ.

Por todo exposto, é cabível a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Conclusão: conheço parcialmente do Recurso Especial do sujeito passivo para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Processo nº 10280.722828/2009-13  
Acórdão n.º **9101-003.670**

**CSRF-T1**  
Fl. 2.220

---