



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10314.729356/2014-52  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-006.229 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 5 de agosto de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CORSET ARTES GRÁFICAS E EDITORA LTDA E OUTROS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA DE OMISSÕES SIGNIFICATIVAS EM RELAÇÃO AOS VALORES DECLARADOS. DOLO NÃO COMPROVADO.

A qualificação da multa deve estar baseada em prova de dolo do sujeito passivo, o que envolve o cometimento de um ilícito para além da própria omissão, isto é, um ato contrário ao direito que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. O fato de haver receitas escrituradas que não constam das declarações fiscais, mesmo que por mais de um período, e mesmo com valores “significativos” ou “relevantes”, nada diz sobre a prática das ações que dão ensejo à qualificação a multa de ofício, quais sejam sonegação, fraude ou conluio. Tal fato não deixa de ser, tão somente, a descrição de uma omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LIVIA DE CARLI GERMANO – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.723, na sessão de 20 de fevereiro de 2019, no qual foi dado provimento parcial a recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPUGNAÇÃO. DEFINITIVIDADE.

O crédito tributário não impugnado em sede de processo administrativo fiscal torna-se definitivo na esfera administrativa e sujeito à cobrança.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Afastada a acusação de dolo, a decadência de obrigação tributária sujeita a lançamento por homologação ocorre cinco anos após a ocorrência do correspondente fato gerador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. ADMINISTRADOR.

A apresentação de declarações ideologicamente falsas à Administração Tributária, reiterada durante todo o período de apuração, com o objetivo de evitar a tributação, afronta a legislação tributária e dá ensejo à imputação de responsabilidade tributária ao administrador sobre a obrigação tributária omitida.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE. ATIVIDADE GRÁFICA.

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta, para se obter a receita tributável na atividade gráfica, será de 8% quando houver utilização de material próprio e de 32% para prestação de serviços com a totalidade do material fornecido pelo contratante.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009

CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2009 em razão de omissão de receitas constatada a partir da escrituração eletrônica da Contribuinte, com aplicação de multa qualificada e imputação de responsabilidade a Claudinei Ferreira Barros, Valmei Ferreira Barros e Espólio de Vanderlei Ferreira Barros. Houve também exigência de diferenças de IRPJ sobre receitas declaradas, cujo lucro presumido foi calculado mediante aplicação do coeficiente de 8%, enquanto para a CSLL as receitas declaradas foram distribuídas como receitas de vendas e de serviços para aplicação, respectivamente. Especificamente a CSLL apurada sobre as receitas de vendas omitidas foi lançada nos autos do processo apenso, nº 10314.729357/2014-05.

Nestes autos, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência, declarando definitivas as parcelas cuja base de cálculo ou coeficiente de presunção do lucro não foram questionados, acrescidos de multa de 20% que os impugnantes reconheceram aplicável (e-fls. 1798/1816). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial aos recursos voluntários da Contribuinte e dos responsáveis tributários *exonerar a parte do crédito tributário correspondente à diferença entre a tributação de serviços e a tributação de revenda*, reconhecer a decadência mediante aplicação do art. 150, §4º do CTN e exonerar a qualificação da penalidade, além de afastar a responsabilidade tributária do Espólio de Vanderlei Ferreira Barros (e-fls. 2361/2380), como assim expresse no acórdão:

Acordam os membros do colegiado em conhecer de todos os recursos apresentados e: 1. dar parcial provimento ao recurso voluntário de Corset Artes Gráficas e Editora Ltda. para exonerar o crédito relativo à diferença de coeficiente de apuração do lucro presumido, para reconhecer a decadência das obrigações tributárias não declaradas de IRPJ e CSLL relativas aos três primeiros trimestres de 2009 e a decadência das obrigações tributárias não declaradas de PIS e COFINS relativas aos onze primeiros meses de 2009, cuja correspondente parcela do crédito tributário deve ser exonerada, e para afastar a qualificação da multa de ofício, por maioria de votos. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente), José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado) e Ângelo Abrantes Nunes (Suplente Convocado), que não reconheciam a decadência. 2. dar parcial provimento ao recurso voluntário de Claudinei Ferreira Barros, com o mesmo conteúdo da decisão relativa ao recurso voluntário do contribuinte Corset Artes Gráficas e Editora Ltda., à exceção da questão da imputação de responsabilidade do recorrente, para que esta seja mantida, por maioria de votos. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira e Gisele Barra Bossa, que afastavam a responsabilidade. 3. dar parcial provimento ao recurso voluntário do Espólio de Valmei Ferreira Barros, com o mesmo conteúdo da decisão relativa ao recurso voluntário do contribuinte Corset Artes Gráficas e Editora Ltda., à exceção da questão da imputação de responsabilidade do recorrente, para que esta seja mantida, por maioria de votos. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira e Gisele Barra Bossa, que afastavam a responsabilidade. 4. dar parcial provimento ao recurso voluntário do Espólio de Vanderlei Ferreira Barros, com o mesmo conteúdo da decisão relativa ao recurso voluntário do contribuinte Corset Artes Gráficas e Editora Ltda., à exceção da questão da imputação de responsabilidade do recorrente, para que esta seja exonerada, por unanimidade de votos.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 01/04/2019 (e-fl. 2381) e em 15/05/2019 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 2382/2397 no qual a

Fazenda aponta divergências reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2401/2409, do qual se extrai:

i) Qualificação da multa pela prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados

Em relação a esta matéria, foi indicado como paradigma o Acórdão n.º 9303-004.405 cuja ementa dispõe o seguinte:

PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 9303-004.317:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001

ALARGAMENTO. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718.

É inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Cofins prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/12/2001

Nos casos de dolo, fraude ou simulação, aplica-se, na contagem do prazo decadencial, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN, hipótese em que o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA.**

**Nos termos da jurisprudência majoritária do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco, ensejando a aplicação da multa de ofício na forma qualificada, tal como ocorre com aquele que apura valores de receita em seus livros fiscais e contábeis e nada declara.**

Recurso Especial provido em parte (Destaques da Recorrente).

Paradigma 2 - Acórdão n.º 101-96.668:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN

**MULTA QUALIFICADA.**

**Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.**

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4)

A Recorrente em sua essência propugna pelo acatamento dessa divergência, nos seguintes termos:

[...]

Trechos relevantes do Ac. Recorrido, em que foi desqualificada a multa diante do quadro fático indicado como de prática reiterada de valores significativos se comparado com os valores declarados:

(...) Em síntese, a decisão recorrida reconheceu o dolo pela conjugação de duas ocorrências no quadro fático do processo: a reiteração da falsidade dos valores declarados ao Fisco, o que ocorreu em todos os meses daquele ano, e a proporção dos valores omitidos, uma vez que apenas um terço da receita bruta foi declarada ao Fisco.

Da constatação da divergência

#### **A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência.**

**No caso, a decisão recorrida** considerou que a conduta reiterada do contribuinte de prestação de informação em suas declarações<sup>1</sup>, de valores de receitas divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal, por um ano-calendário; e mesmo que parte significativa das receitas auferidas tenham sido omitidas<sup>2</sup>, não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, em face desse critério ser de difícil objetivação em termos quantitativo, fazendo-se necessário "um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.". De outra banda, os paradigmas assentaram entendimento diverso, em situação assemelhada, ou seja, diante de omissões reiteradas<sup>3</sup> de receita de valores significativos em relação aos valores declarados, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, "sem maiores considerações" (paradigma 2) e que porque isso "afasta o mero equívoco" (Paradigma 1).

Seguem trechos dos 2(dois) paradigmas, demonstrando a similitude fática e a divergência entre os julgados:

Excertos do Paradigma 1:

É sabido que a jurisprudência deste Colegiado Administrativo, inclusive da CSRF, consolidou-se no sentido de **que a prática reiterada de infrações afasta a alegação do mero equívoco e qualifica a multa de ofício**, uma vez que daí exsurge evidente a intenção de recolher tributos em montantes inferiores aos devidos. Exemplificativamente

(...)

Ora, o fato de os valores terem sido registrados na escrituração contábil e fiscal e também constarem informados na DIPJ (observe-se que esta declaração não se reveste da natureza confissão de dívida, não servindo como título jurídico hábil a ensejar a execução, daí o lançamento), porém sistematicamente declarados a menor na DCTF, já autoriza, sem maiores considerações, a qualificação da multa. O dolo, a intenção clara de pagar menos que o devido, em face da sistemática declaração a menor, resulta evidente.

Excertos do Paradigma 2:

(...) Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o

<sup>1</sup> DCTF, DAON E DIPJ

<sup>2</sup> No caso, declarou sempre a menor quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DAONs e DCTFs

<sup>3</sup> Paradigma 1: 2 anos e Paradigma 2: 1 ano

conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a essa matéria através de ambos os paradigmas apresentados.

ii) Afastamento da decadência em vista da manutenção do dolo na qualificação da multa (consectário legal do "item i").

Foram indicados os mesmos paradigmas do item anterior.

A mesma sorte deve seguir a matéria que é consectário lógico da desqualificação da multa de ofício: decadência pelo art. 173, I uma vez mantido o dolo que sustentou a multa qualificada.

Além do que ambos os referidos paradigmas em situação assemelhada também retrataram essa conexão entre uma matéria e outra.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 **do Anexo II do Regimento Interno do CARF, OPINO por DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação às duas matérias em discussão: **'i) Qualificação da multa pela prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados'; e 'ii) Afastamento da decadência em vista da manutenção do dolo na qualificação da multa (consectário legal do 'item i')."** (*destaques do original*)

A PGFN argumenta, como transcrito no exame de admissibilidade, que:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa 1ª Seção de Julgamento do CARF afastou a incidência da multa qualificada no caso concreto sob o argumento de que a conduta descrita pela fiscalização, **qual seja, a reiteração da falsidade dos valores declarados ao Fisco, o que ocorreu em todos os meses daquele ano, e a proporção dos valores omitidos, uma vez que apenas um terço da receita bruta foi declarada ao Fisco., não seria suficiente para caracterizar o intuito doloso do contribuinte.**

No trecho em que analisa os fundamentos pelos quais a multa qualificada deveria ser afastada, o i. Relator vale-se da transcrição de trecho do voto condutor do Acórdão. Vejamos:

(...)

**A acusação fiscal demonstra** o dolo do contribuinte em relação às infrações apuradas nos seguintes termos (fls. 176):

Em razão das omissões apuradas será elaborada a Representação Fiscal Para Fins Penais devido **a prática contumaz de redução dos valores (seja de vendas, seja de serviços)** que deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, **posto houve intenção dirigida de retardar o conhecimento** da Receita Federal do Brasil dos valores corretos, **ao inserir valores incorreto (sempre a menor e quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DACONs e DCTFs** Face tal procedimento aplicamos a multa qualificada de 150% sobre os tributos devidos.

É impossível dar-se o benefício da dúvida aos sócios administradores da empresa quanto ao preenchimento incorreto das declarações, quando os valores **são expressivamente menores daqueles contabilizados**. Não se tratou de mero engano mas sim de intenção dirigida ao fim pretendido, qual seja a redução das bases de cálculo dos tributos e, por consequência do próprio tributo a ser recolhido.

A decisão recorrida corroborou o entendimento da fiscalização, entendendo que foi comprovado o dolo do contribuinte, nos seguintes termos (fls. 2070):

(...)

Em síntese, a decisão recorrida reconheceu o dolo **pela conjugação de duas ocorrências no quadro fático do processo: a reiteração da falsidade dos valores declarados ao Fisco, o que ocorreu em todos os meses daquele ano, e a proporção dos valores omitidos, uma vez que apenas um terço da receita bruta foi declarada ao Fisco.**

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam tal critério de reconhecimento do dolo, todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso (duas, três, quatro, ... declarações?) e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante (30%, 66%, 67%, ... do valor da receita bruta?). Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Sumula CARF nº 14 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

**Na espécie, a omissão mede dois terços da receita bruta, o que me parece ser relevante, mas alcança apenas um ano, o que me parece não ser tão relevante.** Certamente, os demais Conselheiros dessa Corte sustentam medidas diferentes das minhas.

Embora esse critério possa ser determinante em situações extremas, como a omissão de toda a receita bruta e a reiteração da omissão durante toda a vida da empresa, penso que um critério adicional deva ser buscado.

Nesse mister, adoto o entendimento de que a omissão passa a ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos preparatórios para a omissão, como no caso da simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

**Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou e não ocultou do Fisco a sua omissão, pois todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados na sua escrituração e nas suas declarações dirigidas ao Fisco.**

**Assim, afasto o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.** (g.n.)

No voto condutor da r. decisão, o relator defende que o contribuinte não simulou, não fraudou e não ocultou do Fisco a sua omissão, pois todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados na sua escrituração e nas suas declarações dirigidas ao Fisco, desqualificando a multa de ofício, **e em decorrência lógica do afastamento do dolo, afastou também o art. 173, I, do CTN, reconhecendo parcialmente a decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.**

Não obstante, o entendimento de inoccorrência da simulação/fraude/ocultação, **o Relator reconhece expressamente tanto na ementa, quanto no voto, que houve a falsidade nas declarações.** Vejamos, respectivamente:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO À LEI. ADMINISTRADOR.

**A apresentação de declarações ideologicamente falsas à Administração Tributária, reiterada durante todo o período de apuração, com o objetivo de evitar a tributação,** afronta a legislação tributária e dá ensejo à imputação de responsabilidade tributária ao administrador sobre a obrigação tributária omitida.

(...)

Não assiste razão ao recorrente quando afirma que a fundamentação oferecida pela fiscalização para a sua responsabilização é o não pagamento de tributo. **Na**

**verdade, a fiscalização aponta como fundamento fático da responsabilização a transmissão de da declaração DIPJ 2010 e das doze declarações DACON de 2009 em que a receita declarada é um terço da receita real, em clara infração à lei. O contribuinte não apresenta qualquer fato que pudesse afastar a natureza de ilícito dessas declarações ideologicamente falsas.**

(...)

Portanto, entendo que o recorrente era administrador da empresa autuada e, durante a sua gestão, foram apresentadas à Administração Tributária **pelo menos treze declarações ideologicamente falsas, em afronta à legislação tributária**. Tais fatos dão ensejo à responsabilização tributária do recorrente, nos termos da fundamentação apresentada pela fiscalização

Outrossim, pela leitura do TVF (fls. 176) não resta dúvida que a autuação fiscal se deu em razão da **“prática contumaz de redução dos valores (seja de vendas, seja de serviços) que deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto houve intenção dirigida de retardar o conhecimento da Receita Federal do Brasil dos valores corretos, ao inserir valores incorreto (sempre a menor e quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DACONs e DCTFs”**.

Assim, **conclui-se que não obstante a prática reiterada (13 meses), de inserção de declarações sabidamente falsas por parte dos administradores, em montante reconhecidamente relevante, porquanto sempre a menor e quase 1/3 das receitas (motivo da manutenção da responsabilidade), a Turma afastou a intenção dolosa, desqualificando a multa de ofício. (destaques do original)**

Demonstra o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9303-004.317, observando que neste, *apesar de tratar somente de COFINS, tratava-se de caso de declarações falsas com o fim de retardar o conhecimento da RFB*. Mas afirma patente a identidade porque:

Na hipótese suscitada no acórdão paradigma, assim como na hipótese presente nos autos, verificou-se que o contribuinte foi autuado por diferenças existentes entre o valor declarado em DCTF e o efetivamente devido. Em ambos os casos, verificaram-se, sistemáticas e recorrentes, declarações a menor dos débitos, **sendo que o contribuinte tinha ciência dos valores efetivamente devidos, haja vista a circunstância de inserir valores incorretos nas declarações, apesar de escriturá-los corretamente**.

Contudo, em que pese a similitude fática entre ambos os processos, as e. Câmaras julgadoras chegaram a conclusões diametralmente opostas. A e. Câmara a quo entendendo pela desqualificação da multa, enquanto que a e. 3ª Turma da CSRF acolhendo a tese de que a **sistematicidade de apresentação de DCTF com valores inferiores aos devidos afasta a possibilidade de erro ou culpa, e que o fato do contribuinte ter ciência dos valores efetivamente devidos demonstra o pleno conhecimento dos fatos, o que torna inequívoca a conduta dolosa e com intuito fraudulento**. Assim, manteve a aplicação da multa qualificada.

Reporta, ainda, o paradigma nº 101-96.668 que, *analisando caso concreto similar, em que o contribuinte omitiu parcela significativa de seus rendimentos, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada*. Transcreve excerto do voto condutor do julgado para afirmar que a multa qualificada foi mantida em caso análogo, evidenciando divergência em face do recorrido.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido reportando-se ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 e ao art. 71 da Lei nº 4.502/64, observando que *a decisão recorrida posicionou-se pela inexistência de demonstração da infração dolosa – sonegação*, e aduzindo que:

Com o intuito de demonstrar, *data máxima vênia*, o desacerto do acórdão aludido na desqualificação da multa de ofício, importante ressaltar, de logo, que a sonegação do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, fundamento da aplicação do então inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (hoje § 1º c/c inciso I do mesmo art. 44) refere-se à conduta (comissiva

ou omissiva) que se destina a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e suas especificações, bem assim das condições pessoais da contribuinte.

A esse respeito, importante a transcrição dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco<sup>4</sup> acerca do então inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (Grifos acrescentados)

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**

O acerto da referida afirmação foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do HC no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo<sup>5</sup>:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em incorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público.

Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar **a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.** Ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

<sup>5</sup> DJ 03-12-2004 PP 00050 EMENT VOL – 02175-02 PP – 00253 RJ-SP v. 52, N. 327, 2005, p. 143-146 RT v. 94, n. 833, 2005, p. 473-476

artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007).

Analizando detidamente os autos, observa-se que **não se trata de mera hipótese de falta de declaração** ou de **prestação de declaração inexata** como pretendeu a e. Câmara a quo.

A contribuinte, na verdade, deixou de informar à Secretaria da Receita Federal valores **significativos (declarava menos que 1/3)** das receitas **durante todo o período de apuração**, com objetivo de eximir-se do pagamento das contribuições devidas.

E essa conduta não ocorreu de forma isolada, mas reiteradamente durante **todos os meses do ano calendário fiscalizado**, circunstância que revela o intuito doloso do comportamento da autuada no sentido de obter vantagem ilícita em detrimento do interesse público.

Tem-se, portanto, que a conduta livre e consciente da contribuinte não pode ser confundida como um mero erro material. A recorrida não externou, repita-se, uma simples declaração inexata, mas ao contrário, uma inexatidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus.

Como visto, a atividade ilícita da autuada consistiu na prática sistemática de sonegar vultosas quantias, em atividade dolosamente repetida, evidenciada pela **flagrante desconformidade entre os valores do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins informados em DIPJs, Dacons, DCTF's e os valores efetivamente devidos nos termos da sua escrituração contábil**. Tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Conforme mesmo se verifica dos demonstrativos que compõem o Termo de Verificação Fiscal, que a contribuinte incorreu **em prática contumaz de redução dos valores das receitas auferidas, seja de vendas ou de serviços, cujas diferenças deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins**. Isto, ao ter inserido nas DIPJs, Dacon e DCTFs, valores inferiores às verdadeiras bases de cálculo, declarando aproximadamente um terço da efetiva receita, são todas exorbitantes e demonstram, sem maiores digressões, o real intento da recorrida de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de apresentar ao fisco declarações inverídicas, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente, a fim de obter determinado resultado: *“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(...)”*

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado<sup>6</sup> afirma desdobrar-se esse em **tipo objetivo** e **tipo subjetivo**.

O **tipo objetivo** desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]

<sup>6</sup> PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”. (grifos acrescidos)

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes já condenou tal prática dolosa, pacificando o entendimento de que, a conduta do contribuinte em omitir vultuosas quantias ao Fisco em suas declarações, comprova o evidente propósito de sonegação do tributo devido, sendo inteiramente cabível a multa qualificada. Confira-se:

[...]

Desse modo, o ilícito foi cometido pela recorrida com evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível, conforme jurisprudência pacificada desse Conselho, a cobrança da multa qualificada.

Assim sendo, porque contrariadas as provas dos autos, especialmente as considerações do Termo de Verificação Fiscal, os demonstrativos que o acompanham e outros documentos que acompanham a autuação, e considerando a regra do art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, que substituiu o inciso II do mesmo art. 44, fundamento da autuação (conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007), deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos, além de corroborar a jurisprudência deste Conselho, e por consequentemente seja afastada a decadência, em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN.

Pede, assim, que seu recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a multa de 150% e que *seja afastada a decadência, em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN em decorrência lógica do restabelecimento da multa qualificada*.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão e do exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN em 26/08/2020 (e-fls. 2443). O Espólio de Valmei Ferreira Barros foi cientificado em 08/12/2020 no domicílio da inventariante referida à e-fl. 2477 conforme aviso de recebimento de e-fl. 2455. Claudinei Ferreira Barros também foi cientificado em 08/12/2020 conforme aviso de recebimento de e-fl. 2456. O Espólio de Vanderlei Ferreira Barros foi

intimado no endereço da inventariante referida à e-fl. 2477, em 04/12/2020, conforme aviso de recebimento de e-fl. 2454.

Em 17/12/2020 a Contribuinte e os três responsáveis ingressaram com a petição de e-fls. 2459/2466 na qual historiam as ocorrências destes autos, destacam excertos do acórdão recorrido e concordam que *não há elementos suficientes para caracterização do dolo*, na medida em que todos os valores estavam *devidamente contabilizados no SPED entregue à fiscalização* e que *serviu de base para o lançamento*. Invocam as Súmulas CARF nº 14 e 25, citam outros precedentes, e finalizam nos seguintes termos:

Em suma, os argumentos dos peticionantes, na mesma linha, corroboram o resultado do julgamento.

(i) Não fraude ou omissão de receita. Os valores estavam devidamente registrados na contabilidade e no SPED-Contábil entregue ao AFRFB. Fato reconhecido pelo próprio Auditor Fiscal autuante que, não por outro motivo, utilizou o SPED para constituir o crédito tributário;

(ii) A empresa apurou e declarou incorretamente a CSLL (DIPJ-2010). A contribuinte não auferiu receita que fosse sujeita à alíquota de 32% (prestação de serviços), mas somente receita sujeita à alíquota de 12% (venda de produção do estabelecimento);

(iii) O lançamento efetuado foi incorreto, porquanto o AFRFB recompôs a apuração do IRPJ proporcionalmente à apuração da CSLL realizada pela empresa, aplicando a alíquota de 32% sobre valores registrados na contabilidade. O AFRFB simplesmente replicou o mesmo erro da Contribuinte ao adotar incorretamente a alíquota de presunção de 32% para parte de suas receitas.

Por fim, não configurada intenção de fraudar ou omitir receita, tendo em conta que a Lei nº 9.430/96 estabelece que presume a omissão de receita a utilização de recursos à margem da escrituração não contabilizados ou comprovados, inaplicável a multa qualificada de 150% e, consequentemente, deve ser mantida a decadência das obrigações tributárias não declaradas de IRPJ e CSLL relativas aos três primeiros trimestres de 2009 e a decadência das obrigações tributárias não declaradas de PIS e COFINS relativas aos onze primeiros meses de 2009, em respeito à determinação do artigo 150, § 4º, do CTN.

A autoridade preparadora transferiu para outros autos o crédito tributário definitivamente constituído e restituiu estes ao CARF para julgamento do recurso especial interposto pela PGFN.

## Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Os sujeitos passivos não se manifestaram tempestivamente para contrarrazoar o recurso especial admitido. De toda a sorte, na petição apresentada enfrentaram, apenas, o mérito das parcelas exoneradas no acórdão recorrido. Ainda assim, cabem alguns esclarecimentos acerca da caracterização do dissídio jurisprudencial.

O Colegiado *a quo* afastou a qualificação da penalidade sob os seguintes fundamentos expostos pelo relator, Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque:

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam tal critério de reconhecimento do dolo, todavia, constato que esse critério carrega um importante

problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso (duas, três, quatro, ... declarações?) e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante (30%, 66%, 67%, ... do valor da receita bruta?). Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Sumula CARF nº 144 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Na espécie, a omissão mede dois terços da receita bruta, o que me parece ser relevante, mas alcança apenas um ano, o que me parece não ser tão relevante. Certamente, os demais Conselheiros dessa Corte sustentam medidas diferentes das minhas.

Embora esse critério possa ser determinante em situações extremas, como a omissão de toda a receita bruta e a reiteração da omissão durante toda a vida da empresa, penso que um critério adicional deva ser buscado.

Nesse mister, adoto o entendimento de que a omissão passa a ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos preparatórios para a omissão, como no caso da simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou e não ocultou do Fisco a sua omissão, pois todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados na sua escrituração e nas suas declarações dirigidas ao Fisco.

Assim, afasto o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

A acusação fiscal, como referido ao norte desta transcrição, assim motivou a qualificação da penalidade:

Em razão das omissões apuradas será elaborada a Representação Fiscal Para Fins Penais devido a prática contumaz de redução dos valores (seja de vendas, seja de serviços) que deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto houve intenção dirigida de retardar o conhecimento da Receita Federal do Brasil dos valores corretos, ao inserir valores incorreto (sempre a menor e quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DACONs e DCTFs

Face tal procedimento aplicamos a multa qualificada de 150% sobre os tributos devidos.

É impossível dar-se o benefício da dúvida aos sócios administradores da empresa quanto ao preenchimento incorreto das declarações, quando os valores são expressivamente menores daqueles contabilizados. Não se tratou de mero engano mas sim de intenção dirigida ao fim pretendido, qual seja a redução das bases de cálculo dos tributos e, por consequência do próprio tributo a ser recolhido.

Assim, enquanto a autoridade fiscal entendeu que a reiteração da conduta de omitir 2/3 das receitas ao longo de todos os períodos de apuração do ano-calendário fiscalizado caracterizaria o dolo necessário para aplicação da multa no percentual de 150%, o Colegiado *a quo* compreendeu que embora a omissão de 2/3 das receitas fosse significativa, a sua reiteração por apenas um ano não seria relevante para imposição daquele gravame, especialmente tendo em conta que *todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados* na escrituração da Contribuinte e *nas suas declarações dirigidas ao Fisco*.

O primeiro paradigma (nº 9303-004.317) teve em conta infrações verificadas entre 01/06/2000 e 31/12/2001, correspondentes à *apresentação de DCTF com valores inferiores aos devidos*. A PGFN pleiteou o restabelecimento da qualificação da penalidade apresentando paradigma *segundo o qual o procedimento sistemático de declarar, em DCTF, valores devidos da contribuição a menor representa procedimento enquadrável como sonegação comissiva, o*

*que sujeita o contribuinte a multa qualificada. O voto condutor do paradigma, por sua vez, expressa que:*

Já se demonstrou na análise de sua admissibilidade, além de comprovadas a divergência de interpretação da legislação tributária entre o que decidido no acórdão recorrido e no paradigma, visto que, enquanto naquele entendeu-se, a despeito da reiteração da conduta de declarar a menor valores devidos da Cofins em DCTF, que a contribuinte nada escondeu na DIPJ, de modo que descaberia a qualificação da multa, o último consubstanciou o entendimento de que o procedimento sistemático de declarar, também em DCTF, valores a menor representa procedimento enquadrável como sonegação, o que sujeitaria o contribuinte à aplicação da multa qualificada.

Portanto, aqui a divergência é manifesta.

[...]

É sabido que a jurisprudência deste Colegiado Administrativo, inclusive da CSRF, consolidou-se no sentido de que a prática reiterada de infrações afasta a alegação do mero equívoco e qualifica a multa de ofício, uma vez que daí exsurge evidente a intenção de recolher tributos em montantes inferiores aos devidos. Exemplificativamente:

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.140, de 12/05/2009)

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

(CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-001.856, de 28/01/2014)

DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. AÇÃO REITERADA. A prática reiterada e injustificada do contribuinte de declarar em DCTF valores inferiores aos que são registrados nos assentamentos contábeis ou que apurados pela Fiscalização Federal, constitui ato doloso, sujeito à multa de 150% do valor do imposto devido. Recurso de Voluntário Negado e Recurso de Ofício Provido (3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 3102-003.101, de 15/03/2016)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE. Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isso, de recolhê-los à Fazenda Nacional. (2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015)

Ora, o fato de os valores terem sido registrados na escrituração contábil e fiscal e também constarem informados na DIPJ (observe-se que esta declaração não se reveste da natureza confissão de dívida, não servindo como título jurídico hábil a ensejar a execução, daí o lançamento), porém sistematicamente declarados a menor na DCTF, já autoriza, sem maiores considerações, a qualificação da multa. O dolo, a intenção clara de pagar menos que o devido, em face da sistemática declaração a menor, resulta evidente. E, por via de consequência, presente o dolo em face da reiteração da conduta, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no art. 173, I, do CTN, o que afasta o reconhecimento desta causa extintiva do crédito tributário quanto a todos os períodos de apuração objeto dos autos.

[...]

Estas são as únicas referências, contidas no paradigma, para definição do cabimento da multa qualificada. A reiteração é referida sem maior especificação da prática, muito embora a ementa indique período superior a um ano-calendário (01/06/2000 a

31/12/2001). Sob outra ótica, porém, o contexto do paradigma seria menos gravoso que o presente no recorrido porque, além de escrituradas, as bases tributáveis também teriam sido informadas em DIPJ, verificando-se a declaração a menor apenas em DCTF.

Assim, considerando que o período de reiteração pouco se diferencia do recorrido, e no paradigma as informações prestadas pela Contribuinte são mais representativas que no presente caso, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada na hipótese de reiterada declaração inexata de receitas da atividade.

Já no paradigma nº 101-96.668, a acusação fiscal foi assim relatada:

A empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

E, examinando os valores omitidos, o Colegiado entendeu que:

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Neste paradigma, portanto, a autoridade lançadora identificou receitas não contabilizadas ao longo de um ano-calendário e, considerando o valor significativo omitido (33% em média, no ano fiscalizado, mas alcançando até 50% em alguns períodos), outro Colegiado do CARF decidiu que a multa qualificada deveria subsistir. No presente processo, as operações foram contabilizadas, e este aspecto foi determinante para a redução da penalidade. Assim, embora os acórdãos comparados se reportem a período infracional de mesma dimensão e a omissão no presente caso seja mais expressiva que a analisada no paradigma, há dessemelhança entre eles no ponto que foi determinante para o Colegiado *a quo* afastar a qualificação da penalidade: a escrituração das receitas omitidas, e isso já no âmbito do SPED.

O paradigma em referência foi validado em exame de admissibilidade por assentar *entendimento diverso, em situação assemelhada, ou seja, diante de omissões reiteradas*<sup>7</sup> *de receita de valores significativos em relação aos valores declarados, por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, "sem maiores considerações" (paradigma 2)*. Não se teve em conta, portanto, que o paradigma analisou o *comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos*, como evidência do intuito de ocultar do Fisco tais ocorrências, ao passo que o recorrido, justamente por estarem escriturados os valores omitidos, concluiu que não houve fraude ou ocultação da omissão do Fisco.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha*

<sup>7</sup> Paradiigma 1: 2 anos e Paradigma 2: 1 ano

*dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, o paradigma nº 101-96.668 deve ser afastado, mas o dissídio jurisprudencial resta demonstrado em face do paradigma nº 9303-004.317 que, inclusive, ao restabelecer a qualificação da penalidade, refez a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I do CTN.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

#### Recurso especial da PGFN - Mérito

Concorda-se com a argumentação desenvolvida pela PGFN, no sentido de que o voto condutor do acórdão recorrido, no ponto em que analisa a imputação de responsabilidade aos administradores da autuada, traz evidências suficientes da conduta dolosa da qual a Contribuinte foi acusada nestes autos, qual seja, *retardar do conhecimento da Receita Federal do Brasil dos valores corretos, ao inserir valores incorreto (sempre a menor e quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DACONs e DCTFs*. Veja-se:

A fiscalização imputou responsabilidade tributária ao recorrente com fundamento no artigo 135 do CTN e com a seguinte fundamentação (fls. 279):

O contribuinte é sócio administrador da empresa Corset Artes Gráficas e Editora Ltda, CNPJ nº 43.296.250/0001-23 e participou ativamente da gestão da empresa no ano calendário de 2009. Houve participação ativa na **sonegação de grande parte da receita auferida pela empresa**, tendo em vista que de um montante de vendas e prestação de serviços de R\$ 28.003.786,39 o contribuinte apenas ofereceu à tributação o valor de R\$ 8.282.518,62, conforme apresentado nos diversos Demonstrativos da Apuração do IRPJ e reflexos.

Denota-se a **intenção premeditada de ocultar parte da receita da tributação do IRPJ e reflexos ao preencher a DIPJ 2010, ano calendário de 2009, com 1/3 da receita auferida. Também as Dacon's tiveram seus valores alterados, nos doze meses, sempre para menos.**

Não se trata, obviamente de erro ou engano, mas de **intenção dirigida para o sentido de tributar a menos as receitas obtidas no período.**

Este procedimento beneficia todos os sócios e não há como se considerar desconhecimento por parte do administrador de que a tributação foi efetuada apenas sobre parte da receita alcançada pela empresa no ano de 2009, posto que em sua contabilidade tais valores estavam reconhecidos.

O artigo 135 do CTN tem a seguinte redação:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O recorrente combate as imputações de responsabilidade realizadas junto aos lançamentos tributários, o que inclui a sua própria, argumentando que somente podem ser responsabilizados os sócios com poder de gerência e quando apontados pela fiscalização os atos que dão ensejo à responsabilização, conforme o seguinte excerto (fls. 2218):

Contudo, a responsabilidade torna-se pessoal e exclusiva dos sócios somente quando ficar comprovado que esses praticaram atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou seja, **se houve ação realizada com má-fé objetivando lesar o Fisco**. Caso estas condutas não tenham sido comprovadas, a responsabilização dos sócios pelo pagamento do tributo não poderá persistir.

No presente caso as alegações do ilustre AFR quanto à responsabilidade e também quanto à inclusão do espólio de Vanderlei Ferreira Barros como responsáveis tributários e/ou subsidiários são demasiadamente sucintas. Não há prova ou justificativa suficiente para a inclusão de sócios sem poderes de gerência, ainda que conste tal informação de poderes para administração no contrato social. A inclusão do espólio no pólo passivo do auto de infração também não pode ser mantido, haja vista não ter o de cujus concorrido para a suposta prática infracional apontada.

O único argumento da Fazenda Pública consiste na afirmativa de que o não pagamento de tributo, por si só caracteriza infração à lei e ao contrato social, e verificada a hipótese, estaria autorizada a aplicação da responsabilidade tributária subsidiária dos sócios pelas obrigações da empresa.

Não assiste razão ao recorrente quando afirma que a fundamentação oferecida pela fiscalização para a sua responsabilização é o não pagamento de tributo. Na verdade, a **fiscalização aponta como fundamento fático da responsabilização a transmissão de da declaração DIPJ 2010 e das doze declarações DACON de 2009 em que a receita declarada é um terço da receita real**, em clara infração à lei. **O contribuinte não apresenta qualquer fato que pudesse afastar a natureza de ilícito dessas declarações ideologicamente falsas.**

A fiscalização também afirma que o responsabilizado é sócio administrador da empresa e, ainda, que participou ativamente da gestão da empresa no ano alcançado pela auditoria. O contrato social da empresa confirma que o responsabilizado é administrador da empresa, nos seguintes termos (fls. 14):

[...]

O exercício da administração da empresa pode ser constatado nos autos pelo fato de o imputado responder às intimações da fiscalização, requerendo perante o Fisco (prorrogação de prazo) e perante instituições financeiras (fornecimento de extratos).

O recorrente afirma que não participava da administração da empresa, mas não apresenta quaisquer evidências disso e não justifica o fato de estar representando a empresa perante o Fisco e as instituições financeiras mesmo não sendo administrador.

Portanto, entendo que o recorrente era administrador da empresa autuada e, durante a sua gestão, foram apresentadas à Administração **Tributária pelo menos treze declarações ideologicamente falsas**, em afronta à legislação tributária. Tais fatos dão ensejo à responsabilização tributária do recorrente, nos termos da fundamentação apresentada pela fiscalização. *(negrejou-se)*

A conduta da pessoa jurídica nada mais é que a ação de seus administradores, pessoas naturais que se sujeitam à responsabilização, inclusive penal, em razão da intenção que motiva seus atos no exercício da atividade econômica tributada em nome da pessoa jurídica. Como afirmado acima, não foi deduzida qualquer justificativa para a apresentação reiterada das declarações cujo conteúdo é ideologicamente falso, na medida em que não refletem as receitas conhecidas, porque escrituradas contabilmente. Assim, não resta dúvida que os administradores agiram em *infração de lei*, mas não meramente a lei tributária que determina o recolhimento de tributos, e sim a Lei nº 4.502/64, que em seu art. 71 afirma a ocorrência de sonegação na ação dolosa *tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, dentre outras hipóteses, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*.

Diversamente da orientação adotada no acórdão recorrido, compreende-se aqui que o fato de *todos os dados que embasam os lançamentos serem encontrados na sua escrituração e nas suas declarações dirigidas ao Fisco*, não se presta a infirmar a acusação fiscal. Isto porque a escrituração, apesar de já promovida mediante SPED Contábil, somente foi alcançada pela autoridade lançadora depois do início do procedimento fiscal e em razão de intimação dirigida à Contribuinte que, inclusive, encontrou dificuldades para apresentá-la no formato exigido, como relatado no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 172.

Na petição de e-fls. 2459/2466, a Contribuinte e os responsáveis tributários aduzem que:

Em resposta ao questionamento fiscal a empresa informou que as divergências em sua DIPJ foram resultantes de enganos na informação alocada nessa obrigação acessória, ou simplesmente, erros na declaração.

Não se tratava apenas de erros. Naquele ano de 2009, vale ressaltar, a escrituração, a declaração e a prestação de contas e informações contábeis à Receita Federal do Brasil começava a ser feita de forma digital, por meio da escrituração fiscal digital (EFD) e do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), que posteriormente vieram a substituir as demais obrigações acessórias, DCTF, DACON e DIPJ. A empresa estava adequando a sua contabilidade às novas exigências por vir. Por esse motivo ocorreram as divergências apontadas pelo AFRFB ao confrontar as informações declaradas na DCTF, DACON e DIPJ com a contabilidade e o SPED-contábil utilizado pelo Fisco.

Esta argumentação, porém, em nada lhe socorre, porque os dados reais de suas operações estão contidos no SPED-Contábil, obrigação acessória nova, na qual até poderiam ser esperadas as dificuldades referidas. Foram nas demais obrigações acessórias, há muito cumpridas pelos sujeitos passivos perante a Receita Federal, que veicularam as informações falsas, induzindo a autoridade fazendária a acreditar que os recolhimentos da Contribuinte eram compatíveis com os valores devidos, mas apurados a partir de pequena parcela das receitas de sua atividade.

A Contribuinte, em todos os meses dos períodos fiscalizados, embora escriturando volume significativo de receitas, apresentou declarações omitindo estas informações e fazendo

crer que suas operações pouco resultavam em termos tributários. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

*- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

*- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

*- Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

*- Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias semelhantes, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663<sup>8</sup>, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

<sup>8</sup> 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).

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in 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.

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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

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;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

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;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo por intermédio de seus administradores.

Restabelecida a qualificação da penalidade, também deve ser reformada a conclusão assim expressa no acórdão recorrido acerca da contagem do prazo decadencial:

Assim, afasto o dolo a dar ensejo à aplicação do artigo 173, I, do CTN e faço a contagem do prazo decadencial conforme o artigo 150, §4º, do CTN, cujo termo inicial se dá na data do fato gerador da obrigação tributária. Conforme esse critério, na data do lançamento, 24/12/2014 (fls. 342), já haviam caducado as obrigações tributárias de IRPJ e CSLL não declaradas relativas aos três primeiros trimestres de 2009 e já haviam caducado as obrigações tributárias não declaradas de PIS e COFINS relativas aos onze primeiros meses de 2009, cuja correspondente parcela do crédito tributário deve ser exonerada, independentemente da solução das outras questões do processo.

Em observância à Súmula CARF nº 72, *caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN*. Assim, tendo em conta os períodos de apuração mais remotos (1º trimestre de 2009 e janeiro/2009), muito embora o lançamento já fosse possível no próprio ano-calendário 2009, o termo inicial da contagem passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ser efetuado<sup>9</sup>, ou seja, 01/01/2010, razão pela qual a constituição do crédito tributário seria possível, minimamente, até 31/12/2014. Logo, nenhuma parcela das exigências formalizadas em 24/12/2004 resta alcançada pela decadência, devendo-se apenas atentar que o restabelecimento dos valores exonerados deve ter em conta o recálculo *relativo à diferença de coeficientes de apuração do lucro presumido*, decidido definitivamente em favor da Contribuinte.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade e as parcelas exoneradas em razão da aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, mas considerando-se o recálculo *relativo à diferença de coeficientes de apuração do lucro presumido*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

---

<sup>9</sup> Súmula CARF nº 101 : Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-006.229 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 10314.729356/2014-52

## Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais prevaleceu o entendimento por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido na parte em que este exclui a qualificação da multa, buscando sustentar em seu recurso que a prática reiterada de omissões significativas em relação aos valores declarados autoriza a imposição da penalidade mais gravosa.

No caso, tratou-se de autuação baseada em omissão de receitas constatada de forma direta, a partir da escrituração eletrônica da Contribuinte, e a autoridade fiscal impôs a multa qualificada em razão da reiteração e do volume, nos seguintes termos (fl. 176, trecho do Termo de Verificação Fiscal):

### 4.2. DA MULTA QUALIFICADA

Em razão das omissões apuradas será elaborada a **Representação Fiscal Para Fins Penais** devido a prática contumaz de redução dos valores (seja de vendas, seja de serviços) que deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, posto houve intenção dirigida de retardar o conhecimento da Receita Federal do Brasil dos valores corretos, ao inserir valores incorreto (sempre a menor e quase 1/3 das receitas) nas DIPJ, DAFON's e DCTF's.

Face tal procedimento aplicamos a multa qualificada de 150% sobre os tributos devidos.

É impossível dar-se o benefício da dúvida aos sócios administradores da empresa quanto ao preenchimento incorreto das declarações, quando os valores são expressivamente menores daqueles contabilizados. Não se tratou de mero engano mas sim de intenção dirigida ao fim pretendido, qual seja a redução das bases de cálculo dos tributos e, por consequência do próprio tributo a ser recolhido.

Sobre o assunto, é importante observar que, ordinariamente<sup>10</sup> a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Nesse dois níveis, a aplicação das multas independe da intenção do agente (art. 136 do CTN).

Por outro lado, se, para além da ausência de recolhimento do tributo, for verificado *dolo* do sujeito passivo, consubstanciado nas condutas de sonegação, fraude ou conluio (cf. artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964), a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1º, da Lei 9.430/1996):

### Lei 9.430/1996 (grifamos)

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**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

<sup>10</sup> Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2º da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

(...)

§ 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)

### **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.

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação, que dependem, principalmente, da comprovação do dolo.

No caso, compreendo que a hipótese não é de aplicação da multa em sua modalidade qualificada, eis que não restou comprovada qualquer circunstância que possa revelar o dolo do sujeito passivo. Apresentar declarações fiscais federais com valores diversos dos apresentados ao fisco estadual não deixa de ser, apenas, uma **inexatidão** quanto aos números apresentados à Receita Federal, e a pena que a lei prevê para os casos de apresentação de declaração inexata é a multa de ofício de 75% nos exatos e literais termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Muito embora se possa hipoteticamente afirmar que um contribuinte que tenha reiteradamente apresentado declarações ao fisco estadual contendo valores vultosos de receitas deva saber que suas declarações fiscais ao fisco federal dificilmente poderiam ter valores tão diferentes, bem como que o volume, assim como a reiteração, possam ser indícios de que a situação dificilmente seria devida a erro, trata-se de meras presunções (sequer previstas em lei, ressalte-se), não podendo tais tergiversações serem tomadas como *provas de dolo* do sujeito passivo.

Neste sentido, adoto como razões complementares de decidir as esclarecedoras passagens do voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no acórdão 1201-002.255, sessão de 13 de junho de 2018:

(...)

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

(...)

O ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) elemento subjetivo, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, dolo específico.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário com a intenção em praticá-lo (dolo), conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF nºs 14 e 25:

*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.*

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa de multa qualificada.

Nesse ponto, discordo que o não pagamento de tributos apurados e escriturados pelo contribuinte, mas não informados corretamente nas declarações entregues ao fisco, constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

(...)

Não há dúvidas de que o contribuinte, ao não recolher impostos e não declará-los, cometeu um ilícito tributário, mas daí a afirmar que houve dolo, entendo existir uma enorme distância.

Outro fato que chama atenção nesses autos é que o ilícito tributário praticado de não declarar tributos possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, a seguir transcrito.

*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;*

Como se percebe, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

(...)

O dolo não pode ser presumido, mas deve ser provado a partir de fatos que denotem a intenção do sujeito passivo em praticar seja a sonegação, fraude ou conluio. O fato de

inserir valores incorretos nas declarações fiscais, mesmo que de forma reiterada, e mesmo com valores “relevantes”, nada diz sobre a intenção do agente de praticar seja sonegação, fraude ou conluio. Tal fato não deixa de ser, apenas, a descrição de uma omissão de receitas, não sendo capaz de, por si só, implicar a conclusão pela existência do dolo necessário à qualificação da multa.

A qualificação da multa de ofício deve estar baseada em prova de dolo do sujeito passivo, o que envolve o cometimento de um ilícito para além da própria omissão.

Como observou o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, “*a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.*” (trecho do voto no acórdão 9101-005.514, sessão de 13 de julho de 2021).

Em não havendo a caracterização do dolo, também não prevalecem os argumentos da Fazenda Nacional quanto ao afastamento da decadência.

Ante o exposto, oriento meu voto para, no mérito, negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano