



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

Processo nº 10384.001021/2009-85
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.258 – 1ª Turma
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria Qualificação da multa de ofício.
Recorrente LIMPEL SERVIÇOS GERAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por diversos meses consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento por maioria de votos, vencida a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luís Flávio Neto e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.1072/1098) interposto pela contribuinte em 28/11/2012, com fundamento no art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

2. A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1302-00.490, de 22/02/2011, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a responsabilidade tributária do Sr. Miguel Avelar de Castro Monteiro. Manteve-se naquele acórdão tanto a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa, quanto a imposição de multa qualificada incidente sobre o IRPJ, o PIS, a Cofins e a CSLL lançados em razão de divergência entre o valor da receita escriturada e o informado na respectiva DIPJ/2007 (lucro presumido).

3. Seja a ementa do acórdão recorrido, na parte em que interessa ao presente Recurso Especial, qual seja, a qualificação da multa de ofício:

IRR. PAGAMENTO A TERCEIRO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU DE SUA CAUSA.

Havendo pagamento a terceiro, e não comprovada a operação ou sua causa, é correta a tributação exclusiva na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. (...)

4. São os seguintes os fundamentos contidos no voto condutor do acórdão recorrido, no que concerne às matérias submetidas ao Especial:

IRR

Os pagamentos efetuados a título de doação à senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro foram devidamente contabilizados no livro caixa nº 2 da recorrente (vide termo de intimação de fls. 90/91 do autos), constando devidamente o beneficiário do rendimento.

Assim, o beneficiário está identificado, mesmo porque a aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981 de 1.995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por omissão de receita, como foi o caso concreto, onde houve a incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, formalizado através da presente autuação.

Deve-se concluir que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não convivia com o art. 44 da Lei nº. 8.541/92, significando dizer que, quando, ainda que por presunção, o rendimento era distribuído aos sócios tinha aplicação o art. 44,

nunca o art. 61. Portanto, com a edição da Lei nº 9.249/96, surge clara a opção do legislador pela adoção da tributação segregada, ou seja, se o rendimento foi tributado na pessoa jurídica não será mais tributado, não só na pessoa física como em outra pessoa jurídica, eventual e presumidamente beneficiárias.

Em outras palavras, significa dizer que o art. 61 da Lei nº 8.981/95, evidentemente, não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo art. 44 da Lei nº 8.541/95. Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real e ao lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA

A multa de 150% foi aplicada pela autoridade, que vislumbrou o intuito de fraude nas seguintes condutas:

- regularidade da omissão ao longo de todos os meses do ano-calendário;
- a desproporção entre os valores confessados em fiscalização, por meio de retificadoras, com aqueles declarados originalmente;
- a compatibilidade entre os valores declarados nas retificadoras com os valores escriturados;
- os fatos praticados são passíveis de tipificação por crime contra a ordem tributária.

Tendo em vista que a declaração de rendimentos e a DCTF são meios que a Administração Tributária possui para averiguar o cumprimento das obrigações do sujeito passivo, entendo que a conduta de falseá-las, reduzindo-lhes os valores de receita bruta, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, e demonstrado, ademais, que a conduta se repetiu em todos os períodos de apuração do ano-calendário, entendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa. (...)

5. Irresignada com a exigência do IRRF e com a manutenção da multa qualificada, a contribuinte apresentou Recurso Especial com as seguintes razões, *in verbis*:

Imposto de Renda na Fonte Sobre Pagamentos a Beneficiários não Identificados/Pagamentos Sem Causa

Ora, simples cotejo da forma de constituição do crédito tributário (além do reconhecimento exarado pelo próprio AFRF responsável pela lavratura do auto) comprova a fiscalização identificou no livro caixa nº 2 da recorrente a contabilização dos pagamentos efetuados a senhora Maria das Virgens Rocha Monteiro (vide documentos acostada a resposta ao termo de intimação fiscal nº 04, fls. 113/115, já anexado aos autos).

Contudo o acórdão recorrido decidiu "que o fundamento legal do lançamento não é o pagamento a beneficiário não identificado, mas o pagamento de

operação cuja causa não foi comprovada. Assim, embora alegue que os valores decorrem de doação, a alegação vem desacompanhada de provas. Com efeito, os comprovantes de pagamento não justificam a causa, senão o próprio pagamento. Se houve uma doação, haveria de ser constituída por instrumento público ou particular, indicando o doador e donatário, prazo para aceitação, eventuais encargos estabelecidos pelo doador, eventual cláusula de reversão, etc. Tal situação não se verificou."

Ocorre, Ilustre Relator, que as partes afirmam taxativamente que se submeteram ao negócio jurídico "doação".

(...)

Restando caracterizado desde o início do procedimento fiscal que as doações recebidas pelo Sra. Maria Monteiro deram-se a título gratuito, estando tais informações devidamente noticiadas na contabilidade da recorrente e nas informações prestadas pela donatária. Logo, não poderia a decisão recorrida desconsiderar o presente negócio jurídico por ausência de algumas formalidades que não são capazes de elidir sua ocorrência no mundo concreto.

(...)

MULTA QUALIFICADA

Noutra Banda, Ilustre Relator, a multa qualificada foi mantida pela decisão recorrida pelo simples argumento de que, em resumo, "tendo em vista que a declaração de rendimentos e a DCTF são meios que a Administração Tributária possui para averiguar o cumprimento das obrigações do sujeito passivo, entendo que a conduta de falseá-las, reduzindo-lhes os valores de receita bruta, demonstra intenção de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores. Provada a redução, e demonstrado, ademais, que a conduta se repetiu em todos os períodos de apuração do ano-calendário, entendo caracterizado o intuito de fraude, o qual autoriza a exasperação da multa."

Data Máxima Vénia, Ilustre Relator, está sendo imputada a recorrente à pecha de ter falsificado as suas DCTF's e declaração de rendimentos com o intuito de esconder do Fisco a ocorrência de fatos geradores de tributos federais no ano-calendário de 2006. É exatamente neste ponto que a decisão recorrida é divergente dos acórdãos paradigmas acima suscitados, pois na própria decisão aqui combatida, temos citação que não deixa dúvidas quanto a compatibilidade entre os valores declarados nas retificadoras com os valores escriturados.

Ou seja, restou caracterizado que o auto de infração aqui debatido foi lavrado com base nos valores escriturados pela recorrente na sua contabilidade.

A receita omitida tributada pela fiscalização tomou por base as notas fiscais da recorrente devidamente escrituradas no seu livro de Registro de Serviços devidamente juntado aos autos pela fiscalização (vide termo de verificação fiscal, fls. 35/43, e páginas 116 e seguintes dos presentes autos).

Não há dúvidas, que o termo sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das

condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio, o de "evidente intuito de fraude". Como se vê a legislação tributária, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Acumularam-se duas premissas na decisão recorrida: a primeira que foi a de omissão de receitas; a segunda que a declaração a menor destas receitas estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar os tributos federais. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo à imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

Com efeito, a qualificação da multa importaria em equiparar uma simples infração fiscal, que no caso dos autos é a declaração a menor de receitas auferidas, facilmente detectável pela fiscalização em virtude das notas fiscais emitidas pela recorrente e escrituração contábil, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado de plano com evidente intuito de fraudar ou sonegar imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples declaração a menor não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, sendo irrelevante, o caso de que somente o fez em virtude no início do procedimento fiscal por meio da entrega de declarações retificadoras. Este fato não tem o condão de descharacterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de rendimentos.

6. Em exame de admissibilidade do Recurso Especial (fls.1140/1144), o Presidente da 3^a Câmara deu-lhe parcial seguimento para submeter à apreciação da CSRF apenas a matéria referente à qualificação da multa de ofício. Quanto ao IRRF, entendeu que a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados refere-se à valoração da prova.

7. Por meio de reexame de admissibilidade, o Presidente do CARF (fls.1150/1151) confirmou o parcial seguimento ao Especial.

8. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Especial, nos seguintes termos (fls.1153/1164):

Verifica-se que ao não contabilizar parte significativa de suas receitas durante todo o ano, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda e das contribuições sociais.

Cabe ressaltar que o contribuinte apresentou a DIPJ referente ao ano-calendário de 2006 zerada, ou seja, sem qualquer informação das receitas obtidas. No que toca à DACON originalmente apresentada, a autoridade fiscal verificou que os valores informados a título de receita da venda de bens e serviços no total de R\$ 871.819,71 estão muito aquém dos valores das receitas efetivamente auferidas naquele ano, que totalizaram R\$ 10.069.981,21 (vide fl. 36).

Ora, nesse contexto em que o contribuinte omitiu a maior parcela de suas receitas com claro intuito de fraudar o Fisco, resta irreparável a conduta da autoridade fiscal de qualificar a multa de ofício.

(...)

Destaque-se que, quando se observa que durante todo o ano de 2006 o contribuinte declarou apenas parcelas ínfimas de seus rendimentos, afasta-se a hipótese de erro e configura-se a omissão dolosa de receitas com o nítido objetivo de se recolher menos tributo do que o devido. Uma vez demonstrada a presença do dolo, revela-se correta a aplicação da multa qualificada.

(...)

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Conheço do Recurso, acolhendo as razões expostas no despacho de admissibilidade. Nesse sentido, compõe o presente litígio apenas a qualificação da multa de ofício.

3. Conforme assentado na descrição dos fatos contida no auto de infração, a autoridade tributária apurou que a contribuinte, ao longo do ano de 2006, informou em sua respectiva DIPJ (lucro presumido) apenas uma pequena parcela das receitas escrituradas nos livros contábeis. Sobre essa omissão de receitas a autoridade tributária assim se pronunciou (fls.36/37):

Incialmente, verificamos que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-DIPJ do ano-calendário sob fiscalização (2006) foi apresentada com os valores zerados, ou seja, sem qualquer informação das receitas obtidas. Com relação aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Socias - DACON, originalmente apresentados, verificamos que os valores informados a título de receita da venda de bens e serviços no total de R\$ 871.819,71 estão muito aquém dos valores das receitas efetivamente auferidas naquele ano, que totalizam R\$ 10.069.981,21, conforme demonstrado na planilha a seguir:

(...)

Ressaltamos que, somente após o início da ação fiscal, a fiscalizada apresentou à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração DIPJ retificadora (em 30/10/2008) e demonstrativos DACON retificadores (em 28/10/2008), trazendo agora as informações corretas, conforme apurado pela fiscalização.

A fiscalizada apura o IRPJ com base na sistemática do Lucro Presumido, e escritura apenas o Livro Caixa.

(...)

4. Note-se que a omissão de receitas foi apurada com base em prova direta, e não em presunção legal.

5. Ressalte-se, entretanto, que o fato de a infração em comento haver sido objeto de prova direta não implica necessariamente a conclusão de que tenha sido praticada dolosamente. É esse, a meu ver, o ensinamento que nos traz a Súmula 14, do CARF, *in verbis*:

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. (Grifamos)

6. Da mesma forma, ainda que não seja a hipótese tratada nos presentes autos, deve-se ressaltar que o fato de uma infração ser apurada por meio de prova indireta (presunção) não implica a conclusão, defendida por alguns, de que seria incabível a imposição da multa qualificada. E, embora essa hipótese esteja contemplada na acima referida súmula 14, a qual não faz distinção entre prova direta e prova indireta, o CARF decidiu expor expressamente sua posição sobre esse assunto por meio de sua súmula nº 25, que assim estabelece:

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. (Grifamos)

7. Resumindo o que foi dito acima, é inteiramente desimportante para fins da qualificação da multa de ofício o fato de a infração (omissão de receitas, despesas inexistentes, etc.) ter sido apurada por meio de prova direta ou indireta. O que importa para imposição da qualificadora é o fato de a infração (seja ela qual for) ter sido cometida dolosamente. E, por óbvio, o dolo do sujeito passivo também deve ser objeto de prova a ser produzida pela autoridade fiscal.

8. Pois bem, sobre a qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

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

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente; Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

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

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

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

14. As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários, ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

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

16. 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?

17. 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

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

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.

18. 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).

19. Dito de outro modo, seja direta ou indireta a prova, se a omissão de receitas é pouco frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são pouco relevantes quando comparados aos valores declarados, então é possível que a omissão tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Por outro lado, se a omissão de receitas é frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são relevantes quando comparados aos valores declarados, então é bastante provável que a omissão tenha sido fruto da conduta dolosa do sujeito passivo, e não de mero erro ou negligência contábil.

20. Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

21. Na mesma linha (na verdade, na sua **origem**) da aferição a partir dos critérios da **relevância** e da **recorrência** (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que tive a honra de presidir ao julgamento, que teve por relator o eminente Conselheiro Marcelo Cuba Netto, e que reflete, a meu juízo, a **mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema**. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (**recorrência**), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (**relevância**), e dadas as demais circunstâncias do caso, **não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.**

22. Seguem trechos do voto do referido Conselheiro no Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013:

"Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".

Pois bem, quanto a isso bastaria apontarmos o texto da aludida súmula 25 do CARF, que expressamente admite a qualificação da multa em infrações apuradas por presunção legal, desde que comprovada a ocorrência do dolo em qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Mas não é só., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o

órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.

... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.

As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento."

23. Segue também a aula proferida no voto vencedor do Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima:

"Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que "[A] princípio, o dolo não se presume...".

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

A outra afirmação do órgão a quo que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova "inconteste e cabal" do dolo.

É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito [qualquer ramo do direito] não exige que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" atinja o grau de "certeza". Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a "verdade dos fatos" seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação², é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

² Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto* (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in The Origins of "Reasonable Doubt"* (artigo acessado no sítio

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" devesse alcançar o grau de "certeza", o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante freqüentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (standards) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da "verdade dos fatos" em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável** (*evidence beyond a reasonable doubt*)³.

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolam o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse

³ Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof.

subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ grau de jurisdição."

24. Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

25. Pois bem, pela análise da descrição dos fatos contida no auto de infração e dos elementos de prova ali mencionados verifica-se que no caso sob exame encontram-se presentes tanto a recorrência da omissão de receitas quanto a relevância dos valores omitidos.

26. De fato, no que concerne à recorrência, a omissão de receitas foi levada a efeito pela contribuinte ao longo de todo o ano-calendário de 2006, objeto da fiscalização.

27. Quanto à relevância é de se dizer que a contribuinte, apesar de haver emitido notas-fiscais no montante de R\$ 10.069.981,21, apresentou DIPJ/2007 "zerada", e informou na DACON receitas no montante de, apenas, R\$ 871.819,71.

28. A recorrência e a relevância da omissão de receitas é tamanha que entendo estar provado, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público, sendo no presente caso risível supor que a conduta da ora recorrente é fruto de mero erro ou negligência contábil.

29. Em relação ao argumento da defesa segundo o qual as notas fiscais encontravam-se regularmente escrituradas no livro de Serviços Prestados, é de se dizer que tal fato reforça ainda mais a idéia de que a recorrente agiu com evidente intuito de fraudar o Erário Público.

30. Pois como é cediço, os Fiscos Estaduais e Municipais são muito mais presentes do que o Fisco Federal. Sabendo disso, alguns contribuintes informam corretamente aos Fiscos Estaduais e Municipais os tributos a estes devidos, haja vista a maior probabilidade de virem a ser fiscalizados, mas informam a menor os tributos devidos ao Fisco Federal, pois consideram baixa a probabilidade de sofrerem fiscalização por parte da RFB. Tal fato claramente evidencia o intuito do contribuinte em fraudar o Fisco Federal.

31. Parece ter sido justamente este o caso da ora recorrente, uma vez que, como prestadora de serviços, corretamente escriturou o livro exigido pelo Fisco Municipal, mas prestou informações falsas ao Fisco Federal ao entregar DIPJ/2007 "zerada" e DACON com valore de receita inferior a 10% das notas fiscais emitidas.

32. Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso da contribuinte.

33. Esse é o meu voto.

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - *Relator*

CÓPIA