



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720886/2010-48
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.330 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DASMIL CONSULTORIA EM ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA CARF. Admite-se recurso especial pautado em paradigma que, em circunstâncias fáticas semelhantes ao recorrido, decide de forma diversa acerca do mesmo dispositivo legal, sem articular fundamentação para expressamente deixar aplicar o entendimento sumulado e afastado no acórdão recorrido, mormente se o enunciado da súmula em questão apresenta expressões genéricas e sua aplicação, no recorrido, demandou análise e qualificação da conduta do sujeito passivo, em antecedente que evidencia o dissenso em relação à orientação decisória do paradigma indicado.

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os períodos de apuração dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “aplicação da multa qualificada no caso de conduta reiterada pelo contribuinte”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – 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 em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 464/479) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão n.º **1201-003.559** (fls. 454/462), na parte em que o Colegiado *a quo* afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Em resumo, o litígio tem por origem os Autos de Infração de fls. 3/38, que exigem, em relação aos anos-calendário de 2006 e 2007¹, IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros, em razão da apuração de omissão de receita identificada pelas divergências entre os tributos declarados/pagos e os apurados com base na receita registrada no livro de apuração de ICMS.

Especificamente em relação à multa qualificada, esta foi assim motivada pela autoridade responsável pelo lançamento:

No presente caso, entendemos que a multa de ofício deve ser qualificada (artigo 44, parágrafo único da Lei n.º 9.430/96 c/ redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), pelos motivos e fatos constatados e discriminados no Termo de Encerramento de fls. 37/50, em especial, nos itens 15 a 18, por entendemos está caracterizada a sonegação, a fraude e o conluio de que tratam, respectivamente os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, tendo em vista ações e ajustes dolosos entre as pessoas físicas e jurídicas com o objetivo de não recolher os tributos devidos, constituindo uma nova empresa com as mesmas características, meios materiais, marca, da empresa anterior, porém deixando todo o passivo tributário, que deixou de ser pago, montantes consideráveis que também deixaram de ser declarados, na empresa anterior.

Os itens 15 a 18, ressalte-se, foram assim expostos:

15. No presente caso, entendemos que a multa de ofício deve ser qualificada (artigo 44, parágrafo único da Lei n.º 9.430/96 c/ redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), pois o contribuinte apesar de ter auferido montantes significativos de receitas de vendas de mercadorias nos anos-calendário 2006 - R\$ 7.777.254,19 (sete milhões setecentos e setenta e sete mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e dezenove centavos) e 2007 - R\$ 8.077.999,34 (oito milhões, setenta e sete mil, novecentos e noventa e nove reais e trinta e quatro centavos) conforme fls. 281 e 284, apresentou apenas a declaração DIPJ referente ao ano-calendário 2006, fls. 116/126, com valores insignificantes, sendo omissa de tal declaração para o ano-calendário 2007, exercício 2008, tendo apresentado

¹ Relativamente ao ano-calendário 2006, a tributação se deu observando-se a sistemática do lucro presumido, adotada pelo contribuinte; quanto ao de 2007, o lucro foi arbitrado.

as declarações DCTF a que estava obrigado sem conter qualquer crédito tributário, fls. 95/99, e as declarações DAPON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) também foram apresentadas zeradas, em sua maioria, ou contendo valores bastante insignificantes, bem como realizou apenas pagamentos relativos a créditos tributários de IRPJ e CSLL referente ao 1º trimestre de 2006, e de PIS e COFINS referente ao período de janeiro a maio de 2006, destacando-se que foram pagamentos parciais dos créditos tributários efetivamente devidos, conforme demonstrativos de fls. 72/81, com o propósito de recolher o mínimo de tributos, pois os valores dos tributos de fato devidos pelo contribuinte, face a receita de vendas auferida, eram bastante superiores aos montantes pagos, caracterizando assim a sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, inciso I, pois a ação do contribuinte foi dolosa no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos efetivos montantes dos créditos tributários, quando omitiu declarações ou apresentou-as zeradas ou com valores insignificativos como receita (R\$ 1,00 - um real).

16. Entendemos, ainda, encontrar-se configurada, a intenção dolosa do contribuinte e de seus sócios de evitarem o pagamento dos créditos tributários devidos, quando tais sócios constituíram uma outra empresa, localizada no mesmo endereço do contribuinte fiscalizado, com o mesmo objeto social, com o mesmo nome de fantasia, com o mesmo endereço da filial existente, o que passamos a demonstrar abaixo:

(...)

16.8. À vista de todos estes fatos e argumentos, comprovado está que a empresa DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA PANIFICAÇÃO LTDA utiliza da DASMIL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, os meios materiais, comerciais, uso da marca, etc e continuou a respectiva exploração do comércio atacadista de farinhas, amidos, féculas (produtos para indústria de panificação), pois a partir do ano-calendário 2009, a DASMIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, deixou de realizar operações de compra e venda de mercadorias, conforme fls. 341/345, ficando assim caracterizada a extinção de fato da DASMIL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, onde tal extinção deu-se de forma irregular, pois a mesma não foi legalmente concretizada, porém aconteceu com a utilização de subterfúgios pelos sócios comuns às duas empresas, com o único intuito de constituírem uma nova empresa, explorando o mesmo objeto social, com a mesma participação societária, percentualmente, de cada um no capital social, porém livre dos tributos devidos pela DASMIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA ME, que não foram declarados e nem recolhidos, conforme exposto acima, deixando a DASMIL de realizar operações comerciais. Ressalte-se que analisando as informações constantes nas declarações IRPF dos sócios, exercícios 2007 a 2009, nenhum dos sócios declarou a participação societária na DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA PANIFICAÇÃO LTDA, constando apenas a participação na DASMIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, o que evidencia ainda mais, as intenções dolosas dos sócios ao criarem a DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA PANIFICAÇÃO LTDA, que na verdade foi uma empresa criada pelos sócios da DASMIL, para dar continuidade as atividades da DASMIL. Desse modo com base no parágrafo único do artigo 132 c/c artigo 124 do Código Tributário Nacional, constituímos a empresa DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA PANIFICAÇÃO LTDA como SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO dos créditos tributários ora lançados.

17. Evidente está a responsabilidade dos sócios Wilson José Ferreira e Raimundo Miguel Ferreira Filho, na criação desta nova empresa, DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, em substituição a empresa DASMIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA, pois os mesmos adotaram todas as ações necessárias para a constituição desta nova empresa, DISPAN, conforme contrato social e aditivos, com a intenção dolosa evidenciada acima, além das ações tomadas no sentido de que os créditos tributários devidos pela DASMIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA não fossem nem declarados, nem recolhidos, além de terem contribuído para a apresentação de declarações, contendo valores irrisórios de receitas

(R\$ 1,00), ou declarações zeradas, quando a empresa, DASMIL, auferiu receitas superiores a sete milhões de reais, conforme fls. 95/99, 116/126, 281 e 284. Destaque-se que no momento de criação da DISPAN DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, os dois sócios possuíam poderes de administração, conforme cláusula oitava do Contrato Social e a administração somente passou a ser exercida por um dos sócios, Wilson José Ferreira, a partir de junho de 2007, conforme aditivo n.º 03, fls. 94. Desse modo, entendemos serem os sócios Wilson José Ferreira e Raimundo Miguel Ferreira Filho, responsáveis pelos créditos tributários ora lançados, de acordo com o artigo 135, inciso III, c/c artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, constituindo-os como SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS.

18. Diante dos fatos constatados e relatados acima, entendemos está caracterizada a sonegação, a fraude e o conluio de que tratam, respectivamente os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, tendo em vista ações e ajustes dolosos entre as pessoas físicas e jurídicas discriminadas acima, com o objetivo de não recolher os tributos devidos, constituindo uma nova empresa (DISPAN) com as mesmas características, meios materiais, marca da anterior (DASMIL), porém deixando todo o passivo tributário, que deixou de ser pago, na empresa anterior (DASMIL). Assim, tendo em vista a presença de sonegação, de fraude e de conluio, aplicamos a multa de ofício qualificada, conforme art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 (artigo 44, parágrafo único da Lei n.º 9.430/96 c/ redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

(...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 395/406), alegando, em resumo: (i) o não recebimento de cópia integral do processo, o que caracterizaria motivo de *força maior* para fins da apresentação de documentos de forma extemporânea, conforme previsto no art. 16, §4º, “a” do Decreto n.º 70.235/72; (ii) ausência de motivação para aplicação da multa qualificada; (iii) indevido arbitramento do lucro para o ano-calendário 2007.

A defesa foi julgada integralmente improcedente (cf. acórdão de fls. 426/431).

Em seguida a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 438/449), recurso este julgado parcialmente procedente pelo referido Acórdão n.º **1201-003.559**.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (fls. 464/479), tendo sido este admitido nos seguintes termos (fls. 483/489):

(...)

Demais requisitos formais de admissibilidade

A recorrente trouxe paradigmas cujas ementas transcreveu, na íntegra. Verifica-se que os paradigmas apontados são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e que até a presente data não foram objeto de reforma pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Análise da subsunção às Súmulas CARF n.º 14 e 25

O ac. recorrido manteve a qualificação da multa, mas fez questão de deixar claro que a situação fática em análise não pode ser também considerada “uma simples omissão de receitas” (que seria o suporte fático para aplicação da Súmula Carf n.º 14 e 25). Confira-se:

Como se sabe, nos termos das Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96:

[...]

11. Nesse quadro, não há falar em “simples omissão de receita”, ou que não houvera intenção de fraudar o fisco porquanto os valores das receitas foram extraídos dos livros de apuração de ICMS. De maneira que correta foi a qualificação.

Portanto, foram atendidos os requisitos formais de admissibilidade.

Das Divergências apontadas

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação às seguintes matérias:

i) Multa qualificada. Divergência nas declarações para Fisco Estadual e Fisco Federal

ii) Multa qualificada. Omissão significativa de receitas de forma reiterada.

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

i) Multa qualificada. Divergência nas declarações para Fisco Estadual e Fisco Federal

Em relação a esta matéria, foi indicado como único paradigma o Acórdão n.º **1402-001.708**, cuja ementa dispõe o seguinte:

PARADIGMA 1 - Acórdão n.º 1402-001.708:

[...]

MULTA QUALIFICADA. VALORES INFORMADOS AO FISCO ESTADUAL E OMITIDOS À RECEITA FEDERAL. SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA CONDUTA QUE ENSEJA A QUALIFICADORA DA MULTA.

A conduta do sujeito passivo de informar receita efetiva ao Fisco Estadual para creditar-se do ICMS, na operação de compra e vendas de mercadorias, com omissão perante à Receita Federal, está a demonstrar a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, justificando, nestes casos, a qualificação da multa.

[...]

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

(...)

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 de valores de receitas substancialmente menores daquelas constantes do livro fiscal - não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, uma vez que seria necessário demonstrar "**um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**", 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, o paradigma assentou entendimento diverso, em situação assemelhada, concluiu no sentido de que a multa qualificada seria cabível, porque o dolo já se caracterizaria de pronto ao se declarar ao Fisco Federal receitas insignificantes em relação ao declarado ao Fisco Estadual. Isso por si só, segundo este julgado, já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, deixando a entender a desnecessidade de haver algum "algum esforço adicional para ocultar omissões de receitas" (simulação, subfaturamento, ocultação de documentos ou registros contábeis etc.), tal qual ficou assentado no ac. recorrido.

Seguem trechos do Ac. recorrido e do paradigma, demonstrando a similitude fática e a divergência entre os julgados:

(...)

ii) Aplicação da multa qualificada no caso de conduta reiterada pelo contribuinte

Em relação a esta matéria, indicou-se como único paradigma o Acórdão n.º **9101-001.202**, cuja ementa dispõe o seguinte:

PARADIGMA - Acórdão nº 9101-001.202:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2000, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. IRPJ.

Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Da constatação da divergência

A Recorrente também **logrou êxito** na demonstração desta outra divergência.

No caso, a decisão recorrida considerou que a conduta reiterada do contribuinte de prestação de informação de valores de receitas divergentes daqueles escriturados na sua contabilidade comercial e fiscal - por 2(dois) anos calendários - não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, em face do estabelecimento do seguinte critério para configuração do dolo: haver " **um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, 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, o paradigma assentou entendimento diverso, em situação assemelhada, ou seja, diante de omissões reiteradas de receita de valores significativos em relação aos valores declarados, deixou claro que isso por si só já caracterizaria o dolo necessário à qualificação da multa, deixando também a entender a desnecessidade de haver algum "algum esforço adicional para ocultar omissões de receitas" (simulação, subfaturamento, ocultação de documentos ou registros contábeis etc.), tal qual ficou assentado no ac. recorrido.

Seguem trechos do Ac. recorrido e do paradigma, demonstrando a similitude fática e a divergência entre os julgados:

(...)

Chamada a se manifestar (fls. 494), a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF², “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli³, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócua, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Além da caracterização da divergência jurisprudencial, as regras regimentais acima transcritas ainda estabelecem que não cabe recurso especial **(i)** contra decisão fundamentada em Súmula do CARF, bem como **(ii)** quando à matéria não prequestionada.

Nesse ponto, cumpre observar o que dispôs o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018):

2.2.1 Prequestionamento

No caso de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, a matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido tem de haver manifestação sobre ela. Caso isso não ocorra, deve ser negado seguimento ao recurso, no que tange ao tema não

² CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

³ EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

prequestionado (§5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Embora referido dispositivo só exija do sujeito passivo a demonstração de prequestionamento, isto não significa que a Fazenda Nacional possa apresentar recurso especial acerca de matéria não tratada no acórdão recorrido, pois a demonstração da divergência exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

A divergência pode ser extraída pelo cotejo dos votos condutores dos julgados em confronto, ou das respectivas ementas, desde que estas traduzam efetivamente o que restou decidido nos acórdãos. Os relatórios dos acórdãos recorrido e paradigma também podem ser cotejados, quando esse cotejo seja útil à demonstração de similitude fática entre os julgados.

Entretanto, se o examinador, para aferir a divergência, tiver de recorrer a outras peças do processo (Recurso Voluntário, Impugnação, Auto de Infração etc.), já é um sinal de que não houve prequestionamento.

Observe-se que o sujeito passivo pode ter suscitado a matéria em sede de Recurso Voluntário. Entretanto, se o voto vencedor do acórdão recorrido silenciou sobre o tema, sem que o sujeito passivo tenha oposto os necessários Embargos de Declaração para suprir a omissão, considera-se que não houve o prequestionamento. Isso porque não há como efetuar o confronto entre recorrido e paradigma, se o recorrido sequer se pronunciou sobre a matéria suscitada.

Pois bem.

Do voto vencedor (fls. 457/458) extraem-se as seguintes razões de decidir pelo afastamento da qualificação da penalidade:

(...).

De sorte que mantenho o r. acórdão recorrido neste diapasão. Isto posto, passo a analisar a qualificação da multa, ponto em que, adianto, entendo que deva ser reformado o r. acórdão recorrido.

Como se sabe, nos termos das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96:

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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão n.º 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão n.º 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão n.º 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão n.º 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão n.º CSRF/01-05820, de 14/04/2008

A r. DRJ assim fundamentou a manutenção da multa qualificada:

Da qualificação da multa.

9. Consoante a defesa, não existiriam provas da prática de qualquer ação ou omissão dolosa no sentido de ocultar do fisco "rendimentos tributáveis". Uma vez que a fiscalização não teria tido dificuldades em apurar os montantes das receitas, porquanto consignados no Livro de Apuração de ICMS, não haveria falar em evidente intuito de fraude. O Conselho de Contribuintes já teria consolidado o entendimento de que a simples omissão de receita ou de rendimentos não autorizaria, por si só, a qualificação da multa de ofício (Súmula n.º 15 do 1º Conselho).

10. Não lhe assiste razão. De acordo com o Termo de Encerramento, o que deu ensejo à qualificação foi a constatação de sonegação, fraude e conluio, práticas que restam evidentes ante o que se descreveu nos itens 15, 16 e 17 do Termo de Encerramento, em resumo:

10.1. - não obstante terem sido auferidos montantes significativos de receitas de vendas de mercadorias nos anos-calendário de 2006 - R\$ 7.777.254,19 e 2007- R\$ 8.077.999,34, foram consignados valores insignificantes na DIPJ do exercício de 2007, e não se apresentou DIPJ no exercício de 2008, bem assim foram apresentadas DCTFs sem qualquer débito (fls. 95 a 99), o que revela, de forma inelutável, o intuito deliberado de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores daqueles anos²;

10.2. - constatou-se que a empresa Dispan - Distribuição e Comércio de Panificação Ltda foi criada com o fito exclusivo de substituir a Dasmil em suas atividades, sem contudo, ter havido a baixa regular desta. Ou seja, os sócios, em conluio, deram nova roupagem à empresa, com a intenção deliberada de olvidar os tributos devidos em anos anteriores. Os detalhes da ação fraudulenta estão descritos, em minúcia, no Termo de Encerramento.

11. - Nesse quadro, não há falar em "simples omissão de receita", ou que não houvera intenção de fraudar o fisco porquanto os valores das receitas foram extraídos dos livros de apuração de ICMS. De maneira que correta foi a qualificação.

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão n.º 1201-003.018: **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.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Tampouco merece prosperar o fundamento de que os sócios estariam agindo em conluio para dar nova roupagem à empresa, sem proceder a baixa regular. Isto porque, a criação de uma nova pessoa jurídica não é proibida, além do que tal criação e atos societários subsequentes foram devidamente publicizadas na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Norte, de sorte que, não há que se falar em dolo, fraude ou conluio no caso concreto, motivo pelo qual voto pela redução da multa ao patamar de 75%, de modo que se poderia alegar responsabilidade tributária, desde que devidamente justificada, mas não qualificação de multa.

(...)

Como se percebe, e ao contrário do que afirmou o juízo prévio de admissibilidade, a decisão recorrida considerou que a situação fática em questão envolveria “pura omissão de

receita”, situação esta que, com fundamento nas Súmulas 14, 24 e 34 do CARF, não deveria ensejar a qualificação da penalidade.

Nesse contexto, e considerando a falta de pronunciamento do Colegiado a quo quanto aos eventuais impactos da origem (declarações ao Fisco Estadual) e reiteração da omissão de receitas para fins de afastamento das referidas Súmulas ao caso concreto, deveria a parte Recorrente ter *prequestionado* essas matérias.

Ocorre, porém, que não houve oposição de embargos de declaração pela PGFN, o que significa dizer que, *certo ou errado*, estamos definitivamente diante de um acórdão fundado em Súmulas do CARF, sem que houvesse prequestionamento sobre as efetivas matérias que se busca rediscutir.

E nem se diga, aqui, que as Sumulas CARF nº 14 e 25, por serem *genéricas*, admitiriam uma *flexibilização* das regras processuais de admissibilidade recursal para esta Instância Especial, sob pena de fazer *letra morta* aos §§ 3º e 5º do artigo 67 do RICARF.

Pelo exposto, oriento meu voto para não conhecer do Recurso Especial.

Mérito

Como fui vencido no conhecimento, passo a enfrentar o mérito.

A fiscalização qualificou a multa de ofício (de 75% para 150%) sob a premissa de que a Recorrente, ao reiteradamente não declarar ao Fisco Federal receitas significativas informadas ao Fisco Estadual, teria cometido crime contra a ordem tributária, ensejando, assim, a duplicação da penalidade.

Trata-se de tese conhecida pelo presente Julgador, que sempre afastou a qualificação da penalidade fundada na própria omissão de receita ou no critério não jurídico de “prática reiterada” nos julgamentos que participei quando integrante de Turma Ordinária do CARF, conforme atestam os Acórdãos 1201-001.821 (Sessão de 26/07/2017), 1201-002.255 (Sessão de 13/06/2018), 1201-002.273 (Sessão de 14/06/2018), 1201-002.329 (Sessão de 26/07/2018), 1201-003.411 (Sessão de 11/12/2019), dentre outros.

Com base, então, nesses precedentes, e sem prejuízo de alguns complementos, passaremos a expor novamente nossas razões contrárias à qualificação em situações de “pura” omissão de receitas, sejam elas presumidas ou oriundas da própria atividade do contribuinte.

Pois bem.

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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 inexacta;

[...]

§ 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.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada apenas nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que ela se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária, objetivando, com isso, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática dos ditos *atos dolosos*, isto é, *fraudulentos*, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

Nesse ponto, é importante não perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar, postergar o tributo ou descumprir obrigação acessória (caso de não apresentar declaração ou apresenta-la de forma inexata); e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento dos fatos tal como eles se deram na “realidade” e que por isso também possui reflexo na seara penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Vale dizer, a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação.

O não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, desacompanhado de outros elementos probatórios, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do *elemento subjetivo* que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

Nenhum reparo, portanto, cabe à conclusão do Colegiado *a quo* que, por maioria de votos, afastou a qualificação da multa fundada na própria omissão, isto é, sem nenhuma conduta dolosa adicional.

Com efeito, os fatos relatados pela fiscalização demonstram que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receita - a qual levou ao descumprimento da respectiva obrigação acessória -, mas sem qualquer prova acerca do elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributos.

Tanto é assim que foi a partir dos próprios registros entregues pelo contribuinte que a fiscalização tomou conhecimento das receitas declaradas ao Fisco Estadual, mas omitidas no âmbito federal.

Ainda que a contribuinte, ao não declarar e pagar tributos que potencialmente sabiam ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral ou a ética, aos olhos do Direito esta prática não constitui hipótese de qualificação da penalidade, uma vez que, conforme visto, o não pagamento de tributo, a falta de declaração ou sua declaração inexata não revelam, por si só, dolo, fraude ou sonegação em sentido técnico.

Ora, o *não pagamento de tributos e/ou a falta/inexatidão de declaração* – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - são hipóteses já tipificadas no Direito Tributário que atraem a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando, portanto, a sua qualificação com base neste mesmo motivo.

Por mais preconceito que se possa ter do volume de receita que foi omitido, sua origem (declaração ao Fisco Estadual) ou por quanto tempo o contribuinte apresentou declaração inexata ou não declarou, o fato é que estas condutas são insuficientes, aos olhos da própria lei de regência, para exigir a onerosa multa de ofício de 150%.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser conhecido assim como, no mérito, deveria ser provido, diversamente do que expresso pelo I. Relator.

Consoante relatado, o recurso especial teve seguimento com base nos paradigmas nº 1402-001.708 e 9101-01.202. A pretensão da PGFN é restabelecer a qualificação da penalidade em face da *divergência nas declarações para o Fisco Estadual e Fisco Federal* e da *conduta reiterada pelo contribuinte*.

O I. Relator compreendeu que o recurso fazendário careceria de prequestionamento acerca das repercussões da origem e da reiteração da omissão de receitas, vez que o Colegiado *a quo* afastou a qualificação sob o entendimento de que o caso dos autos trataria de *pura omissão de receita* alcançada pelas Súmulas CARF nº 14, 25 e 34.

O prequestionamento é elemento essencial à caracterização do dissídio jurisprudencial. Ainda que o art. 67, §5º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 o refira, apenas, em face de *recurso especial interposto pelo contribuinte*, no âmbito das irresignações manifestadas pela PGFN também é necessária a demonstração de que o tema confrontado em recurso especial tenha sido debatido no acórdão recorrido.

E, neste sentido, a PGFN bem destaca do voto condutor do acórdão recorrido o seguinte excerto:

De sorte que mantenho o r. acórdão recorrido neste diapasão. Isto posto, passo a analisar a qualificação da multa, ponto em que, adianto, entendo que deva ser reformado o r. acórdão recorrido.

(...)

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão nº 1201-003.018: 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.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Tampouco merece prosperar o fundamento de que os sócios estariam agindo em conluio para dar nova roupagem à empresa, sem proceder a baixa regular. Isto porque, a criação de uma nova pessoa jurídica não é proibida, além do que tal criação e atos societários subsequentes foram devidamente publicizadas na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Norte, de sorte que, não há que se falar em dolo, fraude ou conluio no caso concreto, motivo pelo qual voto pela redução da multa ao patamar de 75%, de modo que se poderia alegar responsabilidade tributária, desde que devidamente justificada, mas não qualificação de multa.

(...)

Conforme se verifica, a Recorrente apresentou durante a fiscalização: Registro de entradas, registro de saídas, livro de apuração do ICMS, livros de registro de termos de ocorrência, livro de registro de inventários, livro razão e livro Caixa.

(...)

Ante o exposto voto por conhecer e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao patamar de 75%.

Nestes termos, *a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF*, mormente se a Contribuinte apresenta à autoridade lançadora *Registro de entradas, registro de saídas, livro de apuração do ICMS, livros de registro de termos de ocorrência, livro de registro de inventários, livro razão e livro Caixa*. E, conforme relatado no acórdão recorrido, houve

qualificação da penalidade diante da constatação de *divergências entre os tributos declarados/pagos e os apurados com base na receita registrada no livro de apuração de ICMS* nos anos-calendário 2006 e 2007. Evidente, assim, que na compreensão do Colegiado *a quo*, o fato de a Contribuinte informar ao Fisco Federal, ao longo dos dois anos fiscalizados, receitas inferiores às escrituradas, não representaria *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*.

O voto condutor do paradigma nº 1402-001.708 observa que as seguintes condutas não caracterizam simples omissão:

Nos termos do artigo 282 e seguintes, do regulamento do imposto de renda, há omissão de receita sempre que o sujeito passivo deixar de indicar, a quem deve pagar os tributos (Fisco) a totalidade dos valores recebidos em face ao exercício de determinada atividade empresarial.

No comércio de mercadorias há relações jurídico-tributárias com o Fisco dos Estados e do Distrito Federal, a quem se deve pagar ICMS e com a União que tem competência para exigir PIS, Cofins, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, IRPJ e CSLL, quando devidos.

No caso dos autos, para poder creditar-se do ICMS, a empresa recorrente declarava seus rendimentos ao Fisco Estadual e, para não pagar PIS, Cofins, CSLL e IRPJ, não declarava tais valores à Receita Federal.

A questão que se coloca é quando se está diante de simples omissão, em que a multa é de 75% e quando se está diante de conduta dolosa com o intuito de sonegar tributos.

Nesta linha, este colegiado assentou entendimento de que nos casos em que o sujeito passivo declara um valor ao Fisco Estadual para poder creditar-se do ICMS e declara valores irrisórios ou nenhum à Receita Federal, resulta caracterizada a intenção dolosa, incidindo a multa de 150%, como foi aplicada no caso e que mantenho-a.

Esclareça-se que na sessão de julgamento esta Conselheira, em uma leitura rápida do paradigma, não identificou estas referências no seu voto condutor e, inferiu que a ementa do julgado, ao indicar a manutenção da multa qualificada, apenas reproduzia o que decidido pela autoridade julgadora de 1ª instância.

De toda a sorte, vê-se neste paradigma que a intenção de não recolher, evidenciada por deixar de informar ao Fisco Federal as atividades exercidas e os tributos dela decorrentes, fica demonstrada quando o sujeito passivo presta informações equivalentes ao Fisco Estadual. Esclareça-se que no presente caso a autoridade lançadora aponta a expressividade dos valores consignados a título de receitas de vendas de mercadorias no Livro de Registro de Apuração de ICMS nos anos-calendário 2006 (R\$ 7.777.254,19) e 2007 (R\$ 8.077.999,34), descreve os valores insignificantes informados na DIPJ do ano-calendário 2006, a omissão da DIPJ no ano-calendário 2007, a apresentação de DCTF e de DACTON sem informação de débitos ou com valores insignificantes, concluindo pela ocorrência de sonegação, na forma do art. 71 da Lei nº 4.502/64, e, assim, não refere a prestação de informações ao Fisco Estadual como elemento da conduta sonegatória.

Assim, também sob esta ótica o referido paradigma não se prestaria a caracterizar a primeira divergência suscitada pela PGFN.

O paradigma nº 9101-01.202, por sua vez, enfoca a omissão reiterada nas DIPJ apresentadas por sujeito passivo que tem conhecimento dos fatos geradores praticados, nos seguintes termos:

De plano, para os fatos geradores em tela, há que se afastar as hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pois em momento algum a fiscalização indica que a recorrida tenha praticado “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”, ou agido em conluio.

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados.

A conduta da fiscalizada denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos.

Registre-se que, como bem aponta a PGFN:

O paradigma, contrariamente ao que entendeu a decisão recorrida, não questionou a aplicação das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, pelo simples fato de que não se pode falar em tais casos que houve simples omissão de receitas

[...]

Em primeiro lugar, o caso não se insere dentre as previsões dos enunciados n. 14 e 25 da Súmula de Jurisprudência do CARF, pois não se traduz em simples omissão de rendimentos. O(s) paradigma(s) apresentado(s) demonstra(m) que quando a omissão de rendimentos ocorre de forma sistemática em valores expressivos não pode ser traduzida como simples a ensejar a multa em seu percentual usual (75%).

De toda a sorte, vale anotar que esta Conselheira discorda da negativa de seguimento ao recurso especial apenas pela invocação de súmulas desta natureza no acórdão recorrido, como expresso no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.411:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator para não conhecer do recurso especial da PGFN apenas em razão da ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados, pois, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não seria necessário que a divergência jurisprudencial se pautasse em paradigma que expressamente afastasse a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com a súmula, dada a vagueza das expressões adotada em seu enunciado:

[...]

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca das circunstâncias que, acrescidas à presunção de omissão de receitas, autorizam a qualificação da penalidade e, em consequência, poderiam afastar a aplicabilidade da Súmula CARF nº 25. No julgamento do recurso voluntário, concluiu-se pela caracterização, apenas, do indício que autorizava a presunção e, assim, foi aplicado o entendimento sumulado.

De seu lado, a PGFN pretende demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente no ponto **antecedente** da argumentação, mediante indicação de paradigma que, diante de conduta semelhante, por também envolver pagamentos não contabilizados associados a remessas de recursos ao exterior, manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

Conclui-se, do exposto, que o prequestionamento da matéria foi validamente demonstrado pela PGFN, bem como que o segundo paradigma enuncia decisão divergente acerca da qualificação da penalidade em situação fática semelhantes à presente.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO em relação à matéria “aplicação da multa qualificada no caso de conduta reiterada pelo contribuinte”.

E, no mérito, tem razão a PGFN quando argumenta:

Contudo, a fiscalização apresentou exaustivamente os elementos caracterizadores da fraude, dolo e/ou sonegação do contribuinte, indicando os motivos concretos e plausíveis de sua convicção.

Como se sabe, no processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente apresentar dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta, pois, caso se exija prova cabal do elemento íntimo subjetivo doloso do contribuinte, estar-se-ia retirando, na prática, a possibilidade de aplicação da multa qualificada na hipótese de omissão de receitas pois, nesse caso, o elemento subjetivo constitui-se na própria omissão reiterada e de expressivas quantias, bem como ausência de regular escrituração contábil.

Exigir que fiscalização adentre no íntimo do contribuinte, a fim de demonstrar a sua vontade livre e consciente de fraudar o fisco constitui prova macabra, de difícil confecção, senão impossível.

Feitos esses registros iniciais, passa-se à análise do caso concreto dos autos, a fim de demonstrar que a conduta fraudulenta do contribuinte justifica a incidência da multa qualificada de 150%.

Observe-se o disposto no 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, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), e nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, verbis:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do art. 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Por outro lado, a Fraude do art. 72, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência,

como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório está evidente, pois, no caso, além de ter havido omissão reiterada de vultosas quantias, de forma reiterada, [...]

[...]

Diante desse contexto, não se pode afirmar que o contribuinte estava de boa-fé. Ao revés. Todas essas condutas impediram a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos lançados. Conforme se observa, há perfeição subsunção dos fatos narrados aos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/66.

Não se pode conceber, em um contexto onde a comunicação ocorre em canais cada vez mais variados e cada vez em uma maior velocidade, que age de boa-fé, sem qualquer intuito doloso, fraudatório e/ou sonegatório, aquele que possui habilidades e capacidades de produzir rendimentos em montantes expressivos, mas que afirma desconhecer seu dever de declarar os rendimentos auferidos e recolher os tributos devidos.

Não se trata de presunção, mas de comprovação à luz das características do caso concreto que demonstram que houve uma movimentação de valores em montante significativo, além de a conduta ter sido praticada de forma contínua, de forma sistemática, com omissão para o Fisco Federal [...].

O intuito sonegatório, portanto, é perfeitamente perceptível, devendo ser restabelecida a qualificação da multa imposta ao contribuinte, posto que o dolo está perfeitamente demonstrado nos elementos probatórios que instruem os presentes autos, sendo de rigor a reforma do acórdão recorrido.

A Contribuinte, ao longo dos dois anos-calendários fiscalizados, embora reconhecendo volume significativo de receitas em seus livros fiscais, praticamente nada recolheu ou declarou ao Fisco Federal, bem como apresentou DIPJ, DCTF e DACON omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada resultaram em tributos devidos sobre o lucro e o faturamento. 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 – CONDOTA 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 praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663⁴, 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.

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 impositiva, 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

⁴ 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).

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, ou nada informar nas declarações prestadas, 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. Já as Súmulas nº 25 e 34 não guardam relação direta com o caso presente, que veicula omissão de receita apurada por prova direta e não por presunção legal.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.