



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.731616/2012-24
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.867 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UVIFRIOS DISTRIBUIDOR ATACADISTA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS COM CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO NÃO REGISTRADAS. PAGAMENTOS EFETUADOS NÃO ESCRITURADOS. REITERAÇÃO E RÉLEVANTE PROPORÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 14. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

A omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização. A qualificação da multa de ofício demanda motivo e fundamentação próprios e específicos.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu *reiteradamente*, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em monta e proporção *relevantes*, quando confrontada com aquilo registrado e/ou ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua *temporalidade* e *quantidade*, sem o devido respaldo legal.

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.*

Em devida homenagem ao princípio da *praticabilidade*, a constatação da falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica autoriza a presunção de omissão de receitas pelo Fisco, mas, este mesmo fato, não basta para justificar a qualificação da multa de ofício, dentro das hipóteses indicadas pelo inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos, quanto à primeira matéria, os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, e, quanto à segunda matéria, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Caio Cesar Nader Quintella. No mérito: (i) relativamente à primeira matéria, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar-lhe provimento nesse ponto; e (ii) relativamente à segunda matéria, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.867 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10469.731616/2012-24

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1402-001.897, de 03/02/2015, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 173, I, DO CTN.

Comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

Ocorrendo o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS COM CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO QUE NÃO TRANSITARAM POR CONTAS DE RESULTADO (RECEITAS). HIGIDEZ DA OMISSÃO.

O autuado em nenhum momento demonstrou a contabilização da venda com cartões de débito e crédito via conta de resultados (receita), pois não demonstrou os débitos na conta Caixa (e crédito na conta de resultados receitas), referentes às vendas individualizadas com os cartões de crédito e débito, com identidade de data e valor, com valores transacionados com as diversas bandeiras de cartões.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. IMPUTAÇÃO NÃO INFIRMADA PELO AUTUADO. MANUTENÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.

A fiscalização identificou cada pagamento que não teria sido contabilizado, com a documentação de suporte da circularização dos fornecedores, e caberia ao contribuinte ter infirmado a presunção de que houve o pagamento à margem da contabilidade, o que implicou na imputação de omissão de receitas, prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, o que não restou demonstrado no presente caso.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Recurso voluntário provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos acolher a decadência para o 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 2007, em relação ao IRPJ e CSLL; e para os fatos geradores ocorridos até novembro/2007, inclusive, para o PIS e a Cofins; e, no mérito; dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Fernanda Carvalho Alvares que votou por negar provimento ao recurso.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação de que o contribuinte UVIFRIOS DISTRIBUIDOR ATACADISTA LTDA cometeu, em relação aos anos-calendário 2007 e 2008, as seguintes infrações:

- a) omissão de receitas oriundas de vendas realizadas por cartão de crédito e débito;
- b) omissão de receitas presumidas a partir da não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, na forma do art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

Sobre as receitas tidas como omitidas, a Fiscalização apurou e lançou créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A Fiscalização considerou que o contribuinte agiu de forma intencional e dolosa no sentido de eximir-se do pagamento de tributos, restando caracterizadas as figuras da sonegação e da fraude, previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, e por isso aplicou a multa de ofício em sua modalidade qualificada de 150%.

Ao apreciar a impugnação por meio da qual o contribuinte contestou os autos de infração, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Recife (PE) considerou-a parcialmente procedente, exonerando parte do lançamento relativo à omissão de receitas por não contabilização de pagamentos por entender que, em relação a alguns destes dispêndios, o contribuinte comprovou sua contabilização ou a operação de compra e venda não restou documentalmente comprovada.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento parcial pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF para declarar a decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2007 e para desqualificar a multa de ofício, nos termos da ementa e dispositivo acima transcritos.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em que defende a existência de divergência jurisprudencial a respeito das seguintes matérias:

- a) Qualificação da multa por ausência de escrituração de receitas obtidas de vendas efetuadas por meio de cartões de crédito e débito

A PGFN relata que o acórdão recorrido entendeu que a não escrituração de vendas realizadas por meio da utilização de cartões de crédito ou de débito não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Ao decidir desta forma, a decisão recorrida teria entrado em divergência com julgados proferidos por outros Colegiados do CARF, que entenderam que denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude (art. 72 da Lei n.º 4.502/1964) a conduta dos contribuintes de manter as vendas pagas com cartões à margem da tributação, não informando ao Fisco a totalidade de suas receitas, durante períodos consecutivos.

Os paradigmas indicados pela recorrente são os Acórdãos n.º 1803-001.343 e n.º 1202-000.086, proferidos respectivamente pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF e pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da mesma Primeira Seção, com as seguintes ementas:

Acórdão n.º 1803-001.343

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2005

APURAÇÃO DIRETA DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. PROCEDÊNCIA.

Procede a apuração direta de omissão de receitas consistente na comparação dos extratos de recebimentos de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito com a respectiva receita bruta declarada e a correspondente escrituração contábil e fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA. COTEJO COM DESPESAS E CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o pretendido cotejo de omissão de receita apurada pelo Fisco com as despesas (no caso do IRPJ e da CSLL) ou com os créditos (no caso do Pis e da Cofins), o que pressupõe naturalmente - salvo prova em contrário a cargo do sujeito passivo - já terem sido aqueles (despesas e créditos), confrontados, respectivamente, com as receitas e os débitos já declarados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

INFRAÇÃO REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

O sujeito passivo que, sistematicamente, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Acórdão nº 1202-000.086

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO ACÓRDÃO E DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância, bem como do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS - A falta de escrituração de livros comerciais e fiscais pela fiscalizada, inclusive o Livro Caixa, impossibilita a apuração do lucro presumido, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do 1º Conselho de Contribuintes.

TAXA SELIC - JUROS DE MORA - PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente. Súmula nº 04 do 1º Conselho de Contribuintes.

APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA - A conduta da contribuinte de manter as vendas pagas com cartão de crédito à margem da tributação, não informando a totalidade de suas receitas na declaração de rendimentos entregue ao Fisco, durante períodos consecutivos, praticando omissão de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA DE OFÍCIO - CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO - A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

PIS - COFINS E CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

- b) Qualificação da multa por ausência de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores e prestadores de serviço

A PGFN narra também que o acórdão recorrido entendeu que tampouco autoriza a qualificação da multa de ofício a não escrituração de pagamentos feitos a fornecedores e prestadores de serviços, ainda que múltiplos.

Tal posicionamento estaria em conflito, segundo a recorrente, com os Acórdãos nº 1102-001.089, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, e nº 1301-001.647, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da mesma Primeira Seção, que entendem que a prática reiterada de deixar de escriturar pagamentos de valores expressivos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa do contribuinte de suprimir tributo, não podendo ser compreendida como mero erro de escrituração, restando justificada a aplicação da multa de ofício qualificada.

Os acórdãos indicados como paradigmas têm as seguintes ementas:

Acórdão nº 1102-001.089

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores. Sendo resolvida a questão suscitada, com motivação explícita, não se tem por omisso o julgado.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. PASSIVO FICTÍCIO.

Caracterizam-se como omissões no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a falta de escrituração de pagamentos efetuados e a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Tratam-se de presunções legais onde, após a intimação do Fisco para que o fiscalizado comprove a escrituração dos pagamentos, passa a ser ônus do contribuinte a demonstração de que não se trata de receitas auferidas, sob pena de se considerar aquilo que não foi justificado como omissão de rendimentos.

No caso, a Fiscalização comprovou devidamente a ocorrência dos fatos previstos em lei com base em provas concretas, e o contribuinte apresentou apenas justificativas genéricas e inconclusivas.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de deixar de escriturar pagamentos de valores expressivos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração, e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

LANÇAMENTO REFLEXO DE PIS, COFINS E CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se aos lançamentos da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrerem da mesma matéria fática.

Acórdão nº 1301-001.647

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação sobre os valores apurados da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

RECURSO VOLUNTÁRIO. OMISSÃO DE RECEITA. REGULARIDADE DA AÇÃO FISCAL

Nos termos do Art. 40 da Lei 9.430/96, a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam hipóteses de omissão de receita.

LUCRO PRESUMIDO. EXIGÊNCIA DA REGULARIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL.

Ao contrário do que sustenta a contribuinte-recorrente, a opção pela sistemática do Lucro Presumido não autoriza a desnecessidade de manutenção da regular escrituração contábil, conforme, inclusive, expressamente determinam nas disposições do Art. 45 da Lei 8.981/95.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APLICAÇÃO. REGULARIDADE.

Nos termos do Art. 47 da Lei 8.981/95, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, dentre outras hipóteses quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único daquele mesmo diploma.

LUCRO ARBITRADO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N. 02:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

c) Decadência

Em relação à decadência, a PGFN defende que o conhecimento da matéria é decorrência lógica do conhecimento da questão principal, atinente à qualificação da multa de ofício.

Nas palavras da recorrente:

(...) É que o reconhecimento da decadência foi uma simples decorrência da desqualificação da multa, sendo que o caminho inverso também pode ser percorrido, ou seja, restabelecida a qualificação da multa e reconhecido o elemento doloso, restabelece-se a contagem do prazo decadencial efetuada nos termos do art. 173, I, do

CTN, iniciando-se, portanto, no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não da data da ocorrência do fato gerador.

Sendo assim, admitido o recurso especial em relação a questão principal, o conhecimento da questão relativa a decadência é uma simples consequência, porque o reconhecimento da decadência foi baseada na desqualificação da multa, tida como questão principal, ou seja, o reconhecimento da decadência foi um simples efeito da desqualificação da multa.

(...)

E a presença de dolo, fraude ou simulação é objeto da questão principal, que trata da qualificação da multa de ofício pela presença desses elementos. Portanto, o prazo decadencial aplicável ao lançamento é simples decorrência da decisão do Colegiado em relação a questão principal. Portanto, havendo conhecimento e provimento do recurso especial em relação à questão principal, a Egrégia Câmara Superior deve simplesmente aplicar o direito à espécie, em relação à decadência.

Além de defender a existência das divergências jurisprudenciais e o consequente conhecimento das matérias recorridas, a Fazenda Nacional apresenta alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão contestada. Em síntese, alega que:

- a fiscalização apresentou exaustivamente os elementos caracterizadores da sonegação do contribuinte, indicando os motivos concretos e plausíveis de sua convicção;

- no processo administrativo fiscal, 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-á retirando, na prática, a possibilidade de aplicação da multa qualificada na hipótese de omissão de rendimentos por ausência de contabilização da receita, pois, nesse caso, o elemento subjetivo constitui-se na própria omissão reiterada e de expressivas quantias;

- a sonegação do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do art. 72 da mesma lei, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, 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. No caso dos autos, está absolutamente comprovada a conduta fraudatária do contribuinte, bem como o intuito de sonegação;

- pela conduta praticada pelo contribuinte, o intuito fraudatário e sonegatário está evidente, pois, além de ter havido omissão reiterada de vultosas quantias, durante os anos-calendário de 2007 e 2008, não houve regular escrituração contábil, o que impediu a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador dos tributos lançados. Conforme se observa, essa conduta se subsume com perfeição ao art. 71 da Lei nº 4.502/1964, que conceitua sonegação;

- além do mais, não se pode afirmar que o contribuinte estava de boa-fé, pois os valores movimentados são exageradamente expressivos, além de a conduta ter sido praticada de forma reiterada. O intuito sonegatário, 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;

- em relação à decadência, o seu afastamento decorre do simples provimento do recurso especial para restabelecer a qualificação da multa de ofício aplicada, pois, nesse caso, a presença do dolo restará caracterizada e, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 973.733, havendo a presença do elemento doloso, a contagem do prazo decadencial será efetuada nos termos do art. 173, I, do CTN;

- o prazo decadencial para o primeiro trimestre de 2007, portanto, deve ser contado a partir de 01/01/2008, não havendo fluência do quinquênio decadencial em 12/12/2012, data da ciência dos autos de infração pelo contribuinte (o quinquênio se findaria em 31/12/2012).

Requer ao final a Fazenda Nacional que seu recurso especial seja conhecido e provido a fim de reformar o acórdão recorrido, restabelecendo a qualificação da multa e, em consequência, afastando a decadência declarada.

O Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF analisou a admissibilidade do recurso especial da PGFN e deu-lhe seguimento parcial, nos termos do despacho datado de 29/06/2015.

Admitiu-se a comprovação das divergências jurisprudenciais arguidas em relação às matérias “qualificação da multa por ausência de escrituração de receitas obtidas de vendas efetuadas por meio de cartões de crédito e débito” e “qualificação da multa por ausência de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores e prestadores de serviço”, que obtiveram seguimento. Já à matéria “decadência” não foi dado seguimento, em razão de a recorrente não ter indicado acórdão paradigma capaz de demonstrar a existência de dissenso jurisprudencial.

Intimado a tomar ciência do Acórdão nº 1402-001.897, do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento parcial, o contribuinte apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, o seguinte:

- o recurso especial fazendário não pode ser conhecido, uma vez que foi apresentado intempestivamente. Os autos foram encaminhados à PGFN em 12/03/2015 e o recurso somente foi interposto em 14/04/2015, ou seja, após mais de 30 (trinta) dias da ciência do acórdão recorrido, em inobservância do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no art. 68 do Regimento Interno do CARF;

- outro motivo pelo qual o recurso especial não pode ser conhecido é a falta de demonstração de similitude fática e de dissídio jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Os acórdãos indicados como paradigmas referem-se a casos de comprovadas práticas dolosas tendentes a fraudar o Fisco, enquanto a decisão recorrida trata de caso em que não restou configurada a prática de conduta dolosa, mas tão somente da presunção de ter havido omissão de receitas;

- assim, por inexistência de similitude fática, não cabe falar em divergência entre os acórdãos recorrido e paradigmas, na interpretação da legislação tributária. Cada uma das decisões analisou a conduta dos contribuintes no caso concreto posto e concluiu, com base na

análise fática de cada processo, pela presença ou não de conduta dolosa tendente a fraudar o Fisco;

- como bem pontuado no acórdão recorrido, na hipótese de tributação por presunção legal a aplicação de multa qualificada exige do contribuinte a prática de uma conduta adicional qualificada além daquela que justificou a presunção legal, ou seja, um *plus* doloso, o que não restou comprovado no presente caso;

- a falta de escrituração de alguns documentos, em quantidade diminuta diante do elevado número de operações de compras escrituradas, não constitui, por si só, fraude. Além disso, não há nos autos qualquer prova de que os pagamentos não escriturados tenham se dado com recursos mantidos à margem da escrituração;

- não há nos autos qualquer prova de conduta dolosa dos dirigentes do contribuinte com o intuito de fraudar o Fisco ou mesmo de ocultar-lhe alguma informação. A falta de escrituração de alguns pagamentos se deu por erros de registro dos lançamentos, que não implicaram em qualquer prejuízo para o Fisco, mas apenas para o próprio contribuinte, que pagou mais tributos do que realmente deveria se tivesse contabilizado os custos apontados;

- há uma grande diferença entre o dolo, elemento subjetivo pelo tipo para configurar a conduta reprovável e punível com severidade, que deve ser estendido às elementares e circunstâncias da norma sancionadora, e a negligência decorrente da desorganização documental de uma sociedade ou mesmo a falta de qualidade dos registros contábeis. A falta de informação de dados fiscais pela via da escrituração contábil e fiscal não pode ser entendida como conduta dolosa;

- a fraude não pode ser presumida, tem que ser provada. Ou o sujeito passivo praticou ou não praticou a conduta típica. Não basta a mera descrição da conduta, sem provas. A conduta típica da norma penal exasperadora da multa de ofício não admite como elemento nuclear a presunção, mas somente a ação ou omissão robustamente comprovada;

- no caso dos autos, a Fiscalização se valeu de uma presunção sobre outra presunção. Ou seja, presumiu que houve omissão de receitas e presumiu que houve conduta dolosa tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador. Assim, vê-se que o agravamento da multa se deu pela sobreposição de presunções, o que não se admite no âmbito penal;

- não tendo sido comprovado pela Fiscalização que houve sonegação, está correto o acórdão recorrido ao desqualificar a multa de ofício, não merecendo qualquer reparo em relação a este ponto. Consequentemente, afastados os pressupostos para a qualificação da multa, aplica-se o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, sendo correto o reconhecimento do alcance da decadência a parte dos créditos tributários como foi reconhecido pelo acórdão recorrido.

Diante do que expõe, o contribuinte recorrido pede que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido, ou, no caso de seu conhecimento, que lhe seja negado provimento.

Além de contrarrazoar o recurso da PGFN, o contribuinte interpôs seu próprio recurso especial contra o Acórdão n.º 1402-001.897, arguindo a existência de divergência jurisprudencial a respeito das seguintes matérias:

- a) Omissão de receitas decorrente da não contabilização, como receita, das vendas com cartões de crédito e débito

O contribuinte narra que a decisão recorrida entendeu por bem manter a autuação quanto à omissão de receitas relativa a vendas não contabilizadas feitas por cartões de crédito e débito, sob o argumento de que caberia ao sujeito passivo comprovar que não houve a infração, a despeito de a autuação ter sido feita sem qualquer lastro probatório, com base apenas em um relatório das vendas realizadas por cartão de crédito e débito, notas fiscais e declarações emitidas por terceiros.

Dessa forma, o acórdão recorrido teria divergido do entendimento exposto pela 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão n.º 103-21.652, no sentido de que não se pode imputar uma acusação de omissão de receitas com base em indícios, fazendo-se necessário provar os fatos que demonstrem que houve tal omissão passível de tributação ou que se trata de hipótese legal de presunção de omissão de receitas.

- b) Omissão de receitas decorrente da não contabilização de pagamentos (art. 40 da Lei n.º 9.430/1996)

Na sequência, o recurso especial do contribuinte traz o relato de que o acórdão recorrido também manteve a autuação quanto à omissão de receitas presumida com base no art. 40 da Lei n.º 9.430/1996 (falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica ou manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada), mesmo sem haver nos autos prova de que os pagamentos atribuídos ao contribuinte tenham sido efetivamente feitos. Segundo o recorrente, a Fiscalização se baseou em notas fiscais de terceiros e em documentos unilaterais sem força probante.

Ao assim decidir, a decisão recorrida teria entrado em conflito com os Acórdãos n.º 1301-001.129 (proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF) e n.º 1401-00.681 (prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da mesma Seção), que entendem que, para fins de presunção de omissão de receitas na forma do art. 40 da Lei n.º 9.430/1996, é necessário que haja prova contundente de que os pagamentos efetivamente ocorreram.

Ao final, o contribuinte pede que seu recurso especial seja conhecido e provido para cancelar integralmente as autuações.

Despacho aprovado pelo Presidente da Câmara recorrida, datado de 09/03/2017, examinou a admissibilidade do recurso do contribuinte e negou-lhe seguimento em relação a ambas as matérias recorridas, basicamente por entender que não existe, entre os acórdãos recorrido e paradigmas, similitude fática que permita a comparação das decisões para fins de estabelecimento das divergências jurisprudenciais arguidas.

Cientificado do despacho de exame de admissibilidade, o sujeito passivo apresentou agravo visando reverter a decisão de não seguimento de seu recurso especial, mas não

obteve êxito. Despacho exarado em 26/07/2017, devidamente aprovado pelo Presidente da CSRF, rejeitou o agravo e manteve a decisão de negativa de seguimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional foi parcialmente admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida, quanto às matérias “qualificação da multa por ausência de escrituração de receitas obtidas de vendas efetuadas por meio de cartões de crédito e débito” e “qualificação da multa por ausência de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores e prestadores de serviço”.

O contribuinte, por ocasião do oferecimento de contrarrazões ao recurso fazendário, defendeu que a irresignação não poderia ser conhecida por dois motivos: (i) intempestividade; e (ii) falta de demonstração de similitude fática e de dissídio jurisprudencial.

Em relação à primeira alegação, o contribuinte recorrido defende que a Fazenda Nacional teria descumprido o prazo de 15 (quinze) dias fixado pelo art. 68 do Anexo II do RICARF para interposição de recurso especial, uma vez que o processo foi encaminhado à PGFN em 12/03/2015 e o recurso só foi apresentado em 14/04/2015, mais de 30 (trinta) dias depois.

Equivoca-se o contribuinte quanto à data da ciência da PGFN a respeito do Acórdão nº 1402-001.897.

De acordo com o art. 79 do Anexo II do RICARF, a intimação pessoal presumida do Procurador da Fazenda Nacional se dá 30 (trinta) dias após a movimentação dos autos processuais à PGFN, salvo se ele se der por intimado antes disso:

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

À época em que os presentes autos foram encaminhados eletronicamente à PGFN para fins de ciência do Acórdão nº 1402-001.897 (março de 2015), a versão atual do RICARF ainda não estava em vigência (a Portaria MF nº 343, que o aprovou, foi publicada no Diário Oficial da União em 10/06/2015).

Todavia, já existia previsão semelhante à do artigo citado em outro diploma normativo, a Portaria MF nº 527, de 09/11/2010, que dispunha sobre a prática de atos e termos processuais em forma eletrônica no âmbito do Ministério da Fazenda:

Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo integralmente digitalizado ou do processo digital.

§ 1º A data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF será atestada em documento de remessa e entrega do processo administrativo, devendo ser posteriormente digitalizado e anexado aos autos do e-processo.

§ 2º O documento de remessa e entrega do processo administrativo poderá ter forma digital e ser anexado aos autos do e-processo, desde que ateste, automaticamente, a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF.

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.

§ 4º Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão anexar as petições digitais que produzirem diretamente aos autos do e-processo.

§ 5º O prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

§ 6º A data do retorno do processo ao CARF, atestada no documento de remessa e entrega do processo administrativo, será considerada para fins de aferição da tempestividade do recurso interposto ou da petição protocolada.

(grifou-se)

Portanto, em março de 2015 já vigia regra segundo a qual a intimação pessoal do Procurador da Fazenda Nacional se dá, presumidamente, 30 (trinta) dias após a remessa dos autos eletrônicos à PGFN.

No caso sob análise, tendo sido o processo movimentado para a PGFN em 12/03/2015, a intimação pessoal presumida do Procurador da Fazenda se deu em 13/04/2015, uma segunda-feira. O recurso especial foi interposto em 14/04/2015, um dia depois. Assim, a apresentação do recurso se deu dentro do prazo de 15 (quinze) dias fixado pelo RICARF, obviamente de forma tempestiva.

Sendo assim, deve ser rejeitada a arguição de não conhecimento do recurso especial fazendário fundada na sua intempestividade.

A segunda arguição apresentada pelo contribuinte recorrido diz respeito à impossibilidade de conhecimento do recurso em razão de alegada inexistência de similitude fática entre o acórdão recorrido e as decisões indicadas como paradigmas, o que implicaria na inocorrência de divergência jurisprudencial entre os julgados.

Segundo o contribuinte, a distinção fática entre os casos residiria no fato de os acórdãos paradigmas tratarem de situações em que houve comprovação de práticas dolosas tendentes a fraudar o Fisco, enquanto o acórdão recorrido cuida de contexto em que não foi comprovada a prática de conduta dolosa, mas tão somente de omissão de receitas.

Muito bem. Os dissensos suscitados pela PGFN dizem respeito às seguintes questões: 1) a omissão de receitas constatada a partir da não escrituração de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e débito é, por si só, fator que justifique a qualificação da multa de ofício?; e 2) a omissão de receitas presumida a partir da não escrituração de pagamentos a fornecedores e prestadores de serviços é, por si só, fator que justifique a qualificação da multa de ofício?

Portanto, deve ser verificado se, no caso dos acórdãos paradigmas, a conclusão pela manutenção da qualificação da multa de ofício deveu-se aos fatos apontados, também encontrados no caso dos presentes autos, ou se existem outros aspectos que foram determinantes para que se entendesse comprovada a prática dolosa tendente a fraudar o Fisco (expressão empregada pelo recorrido).

Em relação à primeira matéria recorrida, tanto no acórdão recorrido quanto nas decisões paradigmas, há provas de que os contribuintes deixaram de contabilizar, em contas de resultado, valores de vendas realizadas por meio de cartões de crédito ou débito. Analisando tal fato, o acórdão recorrido concluiu que a falta de escrituração destas receitas não demonstra o dolo específico de fraudar e não enseja a aplicação de multa qualificada.

O Acórdão nº 1803-01.343, primeiro paradigma indicado pela Fazenda Nacional para esta matéria, entendeu de forma diversa e concluiu que a omissão de receitas decorrente da não escrituração das vendas feitas por cartões justifica a qualificação da multa de ofício se for realizada de forma reiterada:

9. No tocante à multa qualificada, estando-se diante de apuração direta de omissão de receitas, como já se disse, e mais, reiterada no decorrer de todos os meses do ano-calendário de 2005, é esta plenamente cabível.

10. Tem-se que a hipótese de erro escusável fica prejudicada quando há habitualidade na prática da infração. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles cometidos intencionalmente.

11. O sujeito passivo que, sistematicamente, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada.

O segundo paradigma, Acórdão nº 1202-00.086, apresenta exatamente o mesmo entendimento:

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar do artifício de praticar sistematicamente omissão de receitas, durante meses consecutivos, relativa a vendas com recebimento por meio de cartão de crédito.

(...)

As irregularidades apuradas pelo Fisco justificam a imposição da multa qualificada: a empresa manteve durante meses consecutivos movimentação financeira em conta-corrente bancária relativa a faturamento com cartão de crédito, sem declará-la.

Incabível, portanto, a alegação de que a multa qualificada teria sido imposta tendo por base a presunção legal de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, tendo a fiscalização indicado como motivo caracterizador da fraude a sistemática omissão de receitas de valores relativos a venda por meio de cartão de crédito.

Os acórdãos recorrido e paradigmas se debruçam, portanto, sobre arcabouços probatórios semelhantes. Todos os julgados consideraram incontroversa a não contabilização de receitas de vendas realizadas por meio de cartões. Mas enquanto o acórdão recorrido considerou que isso não comprova intenção dolosa de fraude, os paradigmas entenderam de forma diversa, identificando dolo na conduta e mantendo a qualificação da multa.

Não há que se falar, portanto, em falta de similitude fática entre os julgados comparados, no que diz respeito à matéria “qualificação da multa por ausência de escrituração de receitas obtidas de vendas efetuadas por meio de cartões de crédito e débito”, restando devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial arguida pela PGFN.

Passando à segunda matéria, é incontroverso que tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas consideraram comprovado que os contribuintes deixaram de escriturar pagamentos realizados, o que levou à presunção de omissão de receitas com fulcro no art. 40 da Lei nº 9.430/1996. Apreciando tal contexto, o acórdão recorrido considerou que tal fato não comprova a intenção dolosa de sonegar os valores de receitas utilizados para realizar os pagamentos não contabilizados, sendo inaplicável a multa qualificada.

O Acórdão paradigma nº 1102-001.089, apreciando situação similar, divergiu do acórdão recorrido, concluindo que a omissão de receitas presumida com base na não contabilização de pagamentos, realizada de forma reiterada e em valores expressivos, denota a intenção dolosa do contribuinte em suprimir tributos e ampara a qualificação da multa de ofício:

A Fiscalização aplicou a penalidade de 150% apenas com relação às omissões de rendimentos decorrentes da falta de escrituração de pagamentos efetuados (item 6.1 do Relatório de Trabalho Fiscal), por considerar que o “reiteramento da conduta irregular denota não a presença de incorreções de menor porte, oriundas de erros de ordem material, mas verdadeiras ações dolosas elisivas, posto que nenhum outro objetivo pode-se vislumbrar para tal reiterada prática que não seja o de impedir a ocorrência do fato gerador e/ou o não pagamento de tributos” (fl. 89).

O recorrente afirma não ser possível a qualificação da multa de lançamento por presunção, e que não foi comprovada a ocorrência de fraude ou dolo.

Quanto a essa matéria, firmou-se neste CARF o entendimento de que somente é possível a qualificação da penalidade quando restar demonstrada a intenção dolosa do contribuinte na redução do tributo.

Penso que, no caso, a Fiscalização logrou demonstrar o dolo do sujeito passivo, pois a prática reiterada de deixar de escriturar pagamentos de valores expressivos serve, por si só, para comprovar a intenção dolosa de suprimir tributos, não podendo ser compreendida como simples erro de escrituração.

No caso, o contribuinte deixou de escriturar, em praticamente todos os meses do ano de 2009, pagamentos de dois fornecedores que totalizaram mais de R\$ 1 milhão, tendo sido comprovado o evidente intuito de fraude.

Não há problemas, também, em se qualificar a penalidade de infração de omissão de receitas presumidas, pois a atitude dolosa dos fatos que geraram a presunção não foi presumida, mas provada.

Já o segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional quanto a esta matéria (Acórdão nº 1301-001.647) efetivamente não se presta a demonstrar o dissenso jurisprudencial trazido no recurso especial.

Isso porque o cabimento da qualificação da multa de ofício foi decidido, naquele caso, com base em outros fatores diversos da presunção de omissão de receitas, conforme se verifica no voto vencedor do acórdão:

Em que pese os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade, pronunciou-se de forma diversa, relativamente à qualificação da multa de ofício, matéria que constituiu o objeto do recurso de ofício.

(...)

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito na empresa COMERCIAL ZENA MÓVEIS – SOCIEDADE LIMITADA, processo nº 16004.720074/201399, restou comprovado que a **autuada pertence, de fato, aos filhos** da Sra. HAJAR BRAKAT ABRAS FARES, Srs. NASSER FARES, ADIEL FARES e JAMEL FARES, eis que, por meio de procurações, a referida Sra. Hajar outorgou amplos poderes para eles gerirem os seus negócios e interesses. Foi apurado, ainda, que os recursos sonogados pela empresa ZENA MÓVEIS e por outra empresa do Grupo (COMERCIAL MÓVEIS DAS NAÇÕES) foram aplicados na construção de imóveis de titularidade da fiscalizada.

(...)

A fiscalizada construiu um CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO em um terreno cuja a área corresponde a algo em torno de oitenta e sete campos de futebol. Na contabilidade da alienante do referido terreno (TECOM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA), **a venda foi registrada pelo valor de R\$ 30.020.672,48, mas a escritura pública foi lavrada pelo valor de R\$ 18.000.000,00**. A TECOM admitiu que, de fato, o valor de alienação foi de R\$ 30.020.672,48, tendo, inclusive, retificado a DIPJ apresentada para incluir a receita omitida.

(...)

Conclui-se, pois, da operação acima descrita, que **a aquisição do CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO foi subfaturada e efetuada com recursos de origem ilícita**.

No processo administrativo nº 16004.720074/201399, restou comprovado ainda que as empresas comerciais do GRUPO foram constituídas com o **objetivo de omitir receitas e repassar recursos para a fiscalizada (HOLDING)**.

As constatações elencadas pela autoridade fiscal para justificar o arbitramento do lucro dão uma visão mais precisa das infrações cometidas pela contribuinte, senão vejamos: **falta de escrituração de compras e respectivos pagamentos; compras contabilizadas sem escrituração dos pagamentos; divergências na contabilização de operações; inconsistências nos registros feitos na conta CAIXA; vultosos valores de receitas de aluguéis contabilizados a débito de bancos e a crédito de caixa;**

pagamento de fornecedores efetuado por meio de outras empresas do Grupo, porém mantendo-se a obrigação no passivo, tornando-o fictício.

(...)

À evidência, o conjunto probatório reunido ao processo autoriza afirmar que, no caso vertente, encontram-se presentes elementos caracterizadores da sonegação (art. 71), da fraude (art. 72) e do conluio (art. 73), não se tratando, assim, de uma “simples” omissão de receitas.

(grifou-se)

Assim, no que atine à segunda matéria recorrida (“qualificação da multa por ausência de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores e prestadores de serviço”), existe similitude fática e divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 1102-001.089, apenas.

De toda forma, a caracterização do dissenso arguida pela Fazenda Nacional diante de um dos paradigmas indicados já basta para que seja rejeitada a arguição de não conhecimento recursal manejada pelo contribuinte.

Diante do exposto, rejeito todos os argumentos do contribuinte que intentavam o não conhecimento do recurso especial fazendário e dele conheço em relação às duas matérias recorridas que obtiveram seguimento no despacho de admissibilidade assinado pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

2. Mérito

São, assim, duas as matérias cujo mérito sobe à apreciação desta 1ª Turma da CSRF.

A primeira delas diz respeito ao cabimento da qualificação da multa de ofício em casos de omissão de receitas caracterizada pela não escrituração de valores decorrentes de vendas realizadas por meio da utilização de cartões de crédito e débito.

A segunda matéria trata também do cabimento da qualificação da multa de ofício, mas em situações de omissão de receitas presumida a partir da constatação de não escrituração de pagamentos feitos a fornecedores e prestadores de serviço, com fulcro no art. 40 da Lei nº 9.430/1996.

A Fiscalização aplicou a multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%, sobre os créditos tributários relativos a ambas as infrações, com base nos seguintes argumentos, extraídos do Relatório de Encerramento de Ação Fiscal:

45. Entendemos que deve ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), para a infração de omissão de receitas, tendo em vista que o contribuinte, como evidenciado ao longo da fiscalização, agiu de forma intencional no sentido de eximir-se do pagamento de tributos, pois todas as receitas realizadas através de cartão de crédito deixaram de ser escrituradas, bem como uma grande quantidade de pagamentos foram realizados sem escrituração na contabilidade.

46. Destaque-se que o contribuinte, inclusive, demonstrou claramente a sua intenção dolosa, na resposta apresentada ao Termo de Intimação nº 002, o qual solicitava ao

contribuinte justificativas para lançamentos contábeis que debitavam direitos a receber (cartões de crédito) e creditavam a conta caixa, tendo o mesmo informado a esta fiscalização, que devido ao grande volume de vendas em cartões de crédito e de débito e à grande quantidade de registros individualizados que esta operação gerava, optou por registrar as receita de vendas dos anos-calendário 2007 e 2008, inclusive as realizadas com cartões, em contrapartida da conta nº 52 (Caixa), para somente na sequência efetuar as provisões, de forma sintética, dos montantes a receber de cada operadora de cartão de crédito, através de lançamentos de transferências a crédito da conta nº 52 (Caixa) e a débito das respectivas contas dos cartões. Tal sistemática não aconteceu, pois ao confrontarmos as informações relativa às vendas de cartões de créditos com a conta caixa do contribuinte, constatamos que não ocorreram lançamentos destes valores na conta Caixa tendo como contrapartida receita de vendas. Desse modo, entendemos estarem caracterizadas, as figuras da sonegação e da fraude, previstas nos artigos 71 e 72 da lei nº 4.502/64.

47. Assim, tendo em vista a presença de sonegação e de fraude, evidenciada nos presentes autos, aplicamos a multa de ofício qualificada, conforme artigo 44, inciso I e parágrafo primeiro da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, nas infrações referentes ao lançamento da omissão de receitas apurada.

A Fiscalização entendeu, portanto, que o fato de o contribuinte ter deixado de escriturar, durante os anos de 2007 e 2008, todas as receitas realizadas por meio de cartões de crédito e uma grande quantidade de pagamentos demonstraria sua atuação intencional no sentido de eximir-se do pagamento de tributos e caracterizaria a presença de fraude e sonegação no caso dos autos, o que conduziu à aplicação da multa em sua modalidade qualificada.

O relatório da autoridade tributária acrescentou que também demonstraria a intenção dolosa do contribuinte o fato de ele ter respondido a intimações, durante a fiscalização, informando a prática de procedimentos contábeis que depois se mostraram inexistentes.

No julgamento da impugnação apresentada pelo contribuinte, o Julgador que foi designado relator manteve a qualificação da multa de ofício quanto à infração de omissão de receitas atinente às vendas por cartões e votou por desqualificar a multa em relação à omissão de receitas presumida com base na não escrituração de pagamentos.

O relator, entretanto, restou vencido quanto a esta última parte, tendo prevalecido na DRJ o entendimento pela manutenção da multa qualificada para as duas infrações, nos seguintes termos:

Voto do Relator

Antes de tudo, aqui se afasta o entendimento da fiscalização que viu uma intenção dolosa do contribuinte no argumento de que transitava pela conta Caixa as vendas dos cartões de crédito e débito, como justificador da qualificação da multa de ofício, pois isso apenas ocorreu no curso do procedimento fiscal, pois, se assim fosse, qualquer tese de fiscalizado que não fosse acatada pela fiscalização justificaria a qualificação da multa de ofício. A qualificação da multa de ofício é aquela que ocorre na gênese dos fatos geradores ou após, com o intuito de subtrair do conhecimento da autoridade a ocorrência do fato gerador, ou impedir ou retardar dolosamente o nascimento da obrigação tributária ou a excluir ou modificar as suas características essenciais. Argumentos ou teses deduzidos no curso da ação fiscal não justificam, por si sós, a qualificação da multa de ofício, pois o contribuinte não é obrigado a fazer prova contra si mesmo (princípio do *nemo tenetur se detegere*).

(...)

No tocante à omissão de todas as receitas caracterizada pelas vendas com cartões de crédito e débito, durante 07 trimestres dos anos-calendário 2007 e 2008, efetivamente não é razoável imaginar que o contribuinte não tenha ofertado à tributação tais valores, de forma insciente, como se um erro ou equívoco tivesse acontecido. No caso, não se pode visualizar tal conduta como uma mera omissão de receita, a justificar a aplicação da 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*). Não há dúvida de que se tratou de uma conduta qualificada, na qual transparece claramente o firme propósito de não submeter à tributação as vendas com cartões de crédito e débito, com dolo evidente. Uma coisa seria não submeter à tributação um ou outro trimestre, outra coisa é fazer isso de forma sistemática, durante 07 trimestres (a partir do 2º trimestre de 2007 até o final de 2008), para todas as vendas com cartões de débito e crédito, escriturando parcialmente as vendas, apenas no âmbito de contas contábeis ativas patrimoniais, sem passagem por conta de resultado.

Dessa forma, a escrituração do contribuinte, consubstanciada em lançamentos contábeis parciais, denuncia uma omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, totalmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos fatos geradores provenientes das vendas com cartões de débito e crédito, dentro do conceito de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), justificando a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre os tributos lançados.

(...)

Voto Vencedor

Mantém-se em sua inteireza a decisão e os respectivos fundamentos de fato e de direito do voto vencido, exceto quanto a não aplicação da multa qualificada à omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, na forma do art. 40 da Lei nº 9.430/96, assim como quanto à incidência parcial da decadência, conforme as razões em seguida apresentadas.

(...)

A Autoridade Fiscal autuante, durante o procedimento de fiscalização, conseguiu carrear aos autos um conjunto probatório bastante contundente; demonstrando, assim, a prática reiterada dessa infração tributária num universo expressivo de fornecedores. É o que se constata a partir do relatado a seguir:

(...)

Pode-se sintetizar o conjunto probatório que caracterizou essa infração no seguinte quadro:

FORNECEDOR	Notas Fiscais não contabilizadas
PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A	09 pagamentos
CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A	01 pagamento
DELL COMPUTADORES DO BRASIL S/A	02 pagamentos
IBM BRASIL INDUSTRIA MAQUINAS E SERVIÇOS LIMITADA	02 pagamentos
DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	09 pagamentos
NUTRIZA AGROINDUSTRIAL DE ALIMENTOS S/A	15 pagamentos

VIA DIESEL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS MOTORES E PECAS LTDA	11 pagamentos
CIRNE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA	06 pagamentos

Conforme quadro demonstrativo acima, verifica-se que a Autoridade Fiscal apresentou conjunto probatório contundente na demonstração da ação dolosa perpetrada pela contribuinte no sentido de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Dessa forma, ficou caracterizado o dolo da contribuinte, demonstrado por seu comportamento intencional, específico e reiterado de fraudar sua escrituração contábil e fiscal com a finalidade de causar dano à Fazenda Pública ao não escriturar notas fiscais emitidas por seus fornecedores e como resultado evitar o pagamento dos tributos, ora lançados de ofício.

Assim, considero pertinente a aplicação da penalidade prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, *in verbis*:

(...)

Nos termos da Lei nº 4.502/64, caracteriza-se a sonegação, fraude ou conluio como uma ação ou omissão deliberada, pressupondo sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, *in verbis*:

(...)

Cabível, portanto, a incidência da multa qualificada, conforme aplicada pela Autoridade Fiscal autuante em respeito ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Prevaleceu, portanto, entre os julgadores de primeira instância, o entendimento pela manutenção da qualificação da multa de ofício.

Quanto à omissão dos valores de vendas feitas por meio de cartões, reiterada ao longo dos dois anos fiscalizados, vislumbrou-se a intenção dolosa de impedir ou retardar, totalmente, o conhecimento por parte da autoridade tributária dos fatos geradores associados a tais vendas, caracterizando-se hipótese de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

No que toca à omissão de receitas presumida a partir da não escrituração de pagamentos, concluiu-se que, em razão da prática ter sido reiterada e alcançar um universo expressivo de fornecedores, teria restado caracterizada a intenção dolosa de causar danos à Fazenda Pública, justificando-se o enquadramento da conduta nas hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964.

Interposto o recurso voluntário, a maioria dos membros da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara decidiram pela desqualificação da multa de ofício, com base nos argumentos que foram expostos no voto condutor do Acórdão nº 1402-001.897:

Assim, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.

Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciososa.

Noutra palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Vale notar, que a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, tem sido reconhecida pela jurisprudência mais atual deste Conselho.

Por essa razão, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

No caso presente, a primeira infração praticada pela Recorrente foi escriturar parcialmente suas vendas, apenas no âmbito de contas contábeis ativas patrimoniais, sem passagem por conta de resultado.

Contudo, a falta de escrituração de receitas, por si só, não enseja a aplicação de multa qualificada, que só se justifica quando presente o dolo específico, que não restou demonstrado aqui.

No tocante à segunda infração, entendo que também não restou comprovada a intenção dolosa de sonegar os valores de receitas utilizados para realizar os pagamentos não contabilizados.

Como pontuou o julgador *a quo*, no que foi vencido pelos seus pares na DRJ, no âmbito de uma presunção legal de omissão de receitas, a lei presume que, ocorrido determinado evento, sucedeu igualmente o fato tributável. Ordinariamente, pagamentos efetuados não estão na incidência do imposto de renda. Porém, a falta de escrituração de pagamentos efetuados por pessoa jurídica faz presumir que foram feitos com recursos à margem da contabilidade, omitidos da tributação, justificando a presunção legal.

Entretanto, se no caso vertente o fato gerador é presumido, não se pode, simplesmente, imputar a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra presunção, a de que a existência de múltiplos pagamentos não contabilizados justifica a qualificação da multa de ofício. E, esta última presunção não existe na Lei.

Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige do contribuinte a prática de uma conduta adicional qualificada, além daquela que justificou a presunção legal, um *plus* doloso.

Aqui, esse *plus* doloso não restou evidenciado.

Em face disso, estou convencido de que a qualificação da multa de ofício para ambas as infrações foi exacerbada, devendo ser excluída.

Entendeu o Colegiado *a quo*, assim, que: i) quanto à primeira infração, a falta de escrituração de receitas, por si só, não enseja a aplicação da multa qualificada se não presente o dolo específico (que não restou demonstrado no processo); e ii) quanto à segunda infração, não se pode aplicar a qualificação da multa na hipótese de omissão de receitas por presunção, a menos que seja constatada a prática de uma conduta adicional qualificada, um *plus* doloso (que não restou evidenciado no processo).

Com a devida vênia, discordo do entendimento que prevaleceu entre os membros da Turma recorrida.

Depreende-se dos autos que o contribuinte omitiu a totalidade das receitas auferidas em vendas realizadas por meio de cartões de crédito e débito por vários meses seguidos (abril de 2007 a dezembro de 2008). Não há dúvida também acerca da relevância dos valores omitidos no período (mais de R\$ 10.500.000,00).

Também restou comprovado que o contribuinte deixou de escriturar uma grande quantidade de pagamentos feitos a fornecedores entre janeiro de 2007 e dezembro de 2008, o que levou à presunção de omissão de receita com base na previsão contida no art. 40 da Lei nº 9.430/1996. Mesmo após a exoneração, pela DRJ, de parte do crédito tributário relativo à omissão de receitas presumida (pagamentos considerados contabilizados ou operações de compra e venda não comprovadas documentalmente), restaram ainda 55 (cinquenta e cinco) pagamentos não contabilizados, a maioria feita a grandes fornecedores do contribuinte e vários em valores bastante significativos.

Nesse caso, a conduta do contribuinte de deixar de escriturar (e, obviamente, de declarar) receita oriunda de suas atividades, aliada à relevância dos valores subtraídos ao conhecimento do Fisco, afasta a hipótese de mero erro ou negligência contábil, caracterizando o intuito doloso, para fins de caracterização da sonegação fiscal prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, referida pelo art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, justificando a imposição de multa de ofício qualificada de 150%.

A fraude *lato sensu*, ao incluir a prática de sonegação, fraude ou conluio, consoante definição dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, caracteriza-se por uma ação ou omissão que traz ínsita a intenção de causar dano à fazenda pública pela exclusão da tributação devida. A presença do dolo na conduta fraudulenta é implícita, sendo este elemento específico o que a diferencia da simples falta de pagamento de tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de renda.

Entendido o dolo como a vontade tendente ao resultado ou a assunção do risco de produzi-lo, não se pode excluí-lo no caso sob análise. Os elementos reunidos nos autos demonstram que a conduta do contribuinte não se tratou de “simples” omissão de receitas ou de mero engano no montante das receitas auferidas.

Os procedimentos adotados (não escrituração de receitas recebidas via operadoras de cartões de crédito e de pagamentos feitos a fornecedores) demonstram a prática da conduta dolosa de subtrair, em períodos mensais sucessivos, durante dois anos, as informações referentes à ocorrência do fato gerador de tributos, ensejando a aplicação da penalidade mais gravosa.

Pelos motivos expostos, entendo que as condutas analisadas no presente processo não se caracterizam como meras omissões de receitas, desacompanhadas de outras condutas gravosas que denunciem o evidente intuito de fraude. Muito menos servem aqui para aplicação, entendo eu as Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

Voto, portanto, por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo a multa de ofício ao seu patamar qualificado de 150% para as duas infrações objeto do processo.

Em relação à decadência, meu entendimento é o mesmo exposto pela Fazenda Nacional em seu recurso especial: a apreciação do tema é decorrência lógica da rediscussão, para fins de decisão acerca do cabimento da qualificação da multa de ofício, a respeito da ocorrência de fraude ou sonegação no caso concreto.

Isso porque o acórdão recorrido declarou a decadência em relação a parte do período fiscalizado com base no argumento de que, presentes pagamentos antecipados e ausentes dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial aplicável ao caso seria a prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e não aquela do inciso I do art. 173 do mesmo Código.

Como, no decorrer deste voto, concluiu-se que as condutas do contribuinte configuraram hipótese de sonegação, tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (fraude *lato sensu*), entendo que deve ser afastada a decadência declarada pelo acórdão recorrido quanto aos créditos de IRPJ e CSLL cujos fatos geradores ocorreram nos três primeiros trimestres de 2007 e de PIS e COFINS referentes aos meses de janeiro a novembro de 2007.

Assim, mesmo que a matéria não tenha sido expressamente conhecida, voto por afastar a decadência reconhecida pela decisão recorrida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento. E, ainda, em decorrência lógica do reconhecimento de fraude no caso apreciado, por afastar a decadência declarada pelo acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 25 do Acórdão n.º 9101-005.867 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10469.731616/2012-24

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto da I. Relatora, Presidente em exercício, Andréa Duek Simantob, registra-se aqui a discordância fundamentada do seu posicionamento quanto às matérias sob julgamento, ambas referentes à qualificação da multa de ofício aplicada na Autuação, justificando, desse modo, a improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

As matérias estão processualmente segregadas em “*qualificação da multa por ausência de escrituração de receitas obtidas de vendas efetuadas por meio de cartões de crédito e débito*” e em “*qualificação da multa por ausência de escrituração de pagamentos efetuados a fornecedores e prestadores de serviço, presumida com base do art. 40 da Lei nº 9.430/96*”.

Porém, conforme relatado e constante do voto vencido, a duplicação da pena de ofício, nas duas hipóteses, em suma, é fundamentada na conduta de deixar de registrar e declarar as operações colhidas pela fiscalização, na *reiteração* da infração e na *relevância* de sua monta e proporção, em relação àquilo apurado e efetivamente recolhido.

Está, então, muito bem delimitada a temática jurídica sob julgamento.

Pois bem, inicialmente, com grande clareza, tem-se que a Autoridade Fiscal não se valeu de nenhum outro *fato*, *ocorrência* ou *conduta* - que não a própria omissão de receitas apurada - para a qualificar a multa de ofício, entendendo que tal circunstância expressa pela falta de declaração e recolhimento, *per si*, já implicaria em motivo bastante para tal *agravamento sancionatório*.

Tal tema, trazido para julgamento sob as mesmas circunstâncias, há muito vem sendo tratado neste E. CARF (assim como, anteriormente, pelos E. Conselhos de Contribuintes), levando à edição de entendimento sumular, plenamente vigente e aplicável:

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.

Conforme se depreende do enunciado dessa antiga Súmula deste E. Tribunal Administrativo, é certo e pacífico que a própria infração de omissão de receitas, mesmo direta e cabalmente comprovada por elementos materiais, é insuficiente para justificar, legal e validamente, o excepcional apenamento duplicado dos contribuintes.

Sem dúvida o mesmo *fato* ou o conjunto de *atos e ocorrências* que materializam um infração tributária, que implica mero inadimplemento fiscal, podem ser observados por diversos prismas e pontos de vistas, permitindo diversas *rotulações e classificações* de sua natureza, mas tal manobra não substitui o motivo e a fundamentação próprios, adequados e autônomos para o incremento da pena.

Agora, cabe também averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (*conduta reiterada*) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, seja tratando-se de infrações apuradas *direta e concretamente*, de *omissão de receitas*, ou mesmo de acusação fiscal construída sobre *presunções legais*, a constatação da simples repetição dessa conduta infracional não justifica o afastamento e a desconsideração da mandatária observância do enunciado das Súmulas CARF nº 14 e nº 25¹.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa a demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada, que já abarca, inclusive, a ausência de declaração dos valores às Autoridades Fiscais.

¹ Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Também é inexistente na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual dessa C. 1ª Turma da CSRF deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra por meio do v. Acórdão nº 9101-005.285, com voto vencedor deste mesmo Conselheiro, publicado em 21/01/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. SIMPLES INADIMPLENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

A qualificação da multa de ofício demanda motivo e fundamentação próprios e específicos.

Ratio estampado em Súmulas deste E. CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

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

Claramente, tal critério de repetição, é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Desse modo, considerando a matéria julgada, os argumentos recursais e os fundamentos do voto vencido, resta, agora, também verificar se a *relevância dos valores omitidos no período (mais de R\$ 10.500.000,00)*, bastaria para se amoldar ao *evidente intuito de fraude* ou, objetivamente, às hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

No mesmo sentido daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta e/ou proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido ou registrado, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual monta ou proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Um milhão de reais? Cinco milhões de reais? Dez milhões de dólares americanos? Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de vinte vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida *jurisdicização* de tal fato (ou melhor, *característica* quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito - o que deve veementemente ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de *pena*, tal ausência de respaldo legal objetivo e expresso – seja em relação à *reiteração* ou à *monta/proporção* da infração, ou, ainda, a ambas características conjugadas - resulta na sua consequente sujeição total ao *crivo* hermenêutico,

discrecionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de *justiça fiscal* e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer *discrímen* legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Posto isso, a r. *decisão*, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo*, de afastar a qualificação da multa de ofício, mostra-se correta e deve ser preservada.

Diante do exposto, prestando novamente as homenagens à I. Relatora, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão recorrido em relação à manutenção da redução da multa de ofício ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado