



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

Processo nº 10510.005682/2007-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.241 – 1ª Turma
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria Multa de ofício.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MSS COMERCIO SERVIÇOS E REPRESENTAÇÕES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

PENALIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Tendo a fiscalização justificado a qualificação da multa de ofício na falta de declaração em DCTF ou na falta de pagamento, não trazendo aos autos outros elementos de convencimento da ocorrência das condutas constante nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, deve a multa de ofício ser desqualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rego, André Mendes Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.457/462), interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em 10/03/2011, com fundamentos nos arts. 67 e 68 do Anexo II da Portaria nº 256, de 22/06/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação à qualificação da multa de ofício.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-00.276, de 08/11/2010, por meio do qual a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento acordou, *"por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de 225% para 112,5%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que reduzia a multa para 75%."*

3. O Acórdão Recorrido, da lavra da Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, foi assim ementado:

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira para os quais o titular da conta, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS.

Não tendo os livros contábeis e fiscais sido apresentados à fiscalização, cabível o arbitramento do lucro nos termos do art. 530, III, do RIR/99.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. SÚMULA Nº 28.

Nos termos da súmula do CARF nº 28, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias relativas a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA Nº 2.

Nos termos da súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PENALIDADE. AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

Nas situações de falta de atendimento a intimações expedidas pela fiscalização, cabível o agravamento da multa de ofício.

PENALIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Tendo a fiscalização fundamentado o lançamento da multa qualificada, pela falta de declaração em DCTF ou por falta de pagamento, não trazendo aos

autos outros elementos caracterizadores do evidente intuito de fraude definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, deve a multa de ofício ser desqualificada.

PIS. COFINS. ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor do ICMS incidente sobre vendas, por ser um tributo que compõe o preço de venda de mercadorias e serviços, integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, e não está entre as exclusões autorizadas por lei.

COMPENSAÇÃO NA CSLL. 1/3 DA COFINS PAGA.

Tendo sido revogado o § 1º do art. 8º da Lei 9.718/98, pela MP 2.158-35, de 2001, art. 93, III, a partir de 01.01.2000, e sendo os anos-calendário objeto do lançamento de períodos posteriores, incabível a compensação pleiteada.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

Tratando-se dos mesmos fatos, aplica-se o decidido em relação à exigência principal, às exigências decorrentes, em razão da estreita relação de causa e efeito."

4. Segue a parte do voto condutor que tratou da matéria:

" Em relação à multa de ofício, a fiscalização qualificou-a, por entender que a falta de declaração em DCTF ou pagamento caracterizaria o intuito doloso.

Não vislumbro, na falta de declaração em DCTF ou falta de pagamento, o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64. Tratando-se de lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados e não tendo a fiscalização trazido aos autos, outros elementos que pudessem indicar o evidente intuito de fraude, a multa de ofício deve ser desqualificada."

5. A recorrente afirmou que o acórdão diverge da jurisprudência administrativa e trouxe como primeiro paradigma o Acórdão nº 105-16.542, de 27/05/2009, oriundo da Quinta Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (1ºCC), assim ementado:

"ANO-CALENDÁRIO: 2000, 2001, 2002

NULIDADE - NÃO OCORRÊNCIA -Não há falar em nulidade do auto de infração, com suporte no inciso II do art.59 do Decreto 70.235 de 1972, tendo em vista não haver irregularidade na emissão dos MPF's, e, mesmo que houve, não teria o condão de causar a nulidade ao procedimento, pois se trata de mero controle administrativo.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - ANO-CALENDÁRIO: 2000, 2001, 2002

LANÇAMENTOS REFLEXOS - PIS, COFINS E CSLL - A decisão adotada no

Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito existente.

MULTA QUALIFICADA - Mantém-se a multa qualificada de 150% quando demonstrado que o contribuinte, de forma reiterada, omite receitas, reduzindo o valor dos tributos a serem recolhidos ao fisco."

6. Transcreve-se parte do voto condutor do primeiro acórdão paradigma, relator o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello:

"Quanto à incidência da multa qualificada também não assiste razão ao contribuinte, pois a fiscalização demonstrou a omissão reiterada de receitas durante quase três anos consecutivos (de março de 2000 a dezembro de 2002), suficiente para demonstrar o dolo do agente, ou seja, a manifesta consciência do ilícito e a busca do resultado que foi o de omitir rendimentos para reduzir a tributação."

7. Outro acórdão paradigma indicado foi o Acórdão nº 101-96.668, de 17/04/2008, oriundo da Primeira Câmara do 1ºCC, que apresenta a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2001

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

MULTA QUALIFICADA.

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

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1ºCC nº4).

Recurso Negado."

8. Extraí-se do voto condutor do segundo acórdão paradigma, relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, que:

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

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

9. A Recorrente defendeu a admissibilidade do Recurso Especial e apresentou as razões para a reforma do acórdão recorrido nos seguintes termos:

"II - DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

...

Cuida-se de autuação para tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrente de omissão reiterada de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, correspondente a R\$ 4.995.729,03, tendo sido imputada multa de ofício no percentual de 150%, em virtude da caracterização de evidente intuito de fraude, agravada de 50%, em razão da falta de atendimento às intimações fiscais.

Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por anos-calendário sucessivos, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda e tributos reflexos, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

...

Vê-se, pois, que o caso dos autos em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. Seja pela conduta reiterada, seja por ter o contribuinte deixado de declarar parte significativa de seus rendimentos, merece ser restabelecida a qualificação da multa.

...

III - DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

...

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II...

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática, de omitir rendimentos durante quatro anos-calendário sucessivos, apuração que tomou por base valores depositados em contas bancárias, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprovou a respectiva origem.

Ressalte-se que a fiscalização constatou omissão de rendimentos nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, nos montantes de R\$ 253.421.61, R\$ 748.418,61, R\$ 1.183.883,20 e R\$ 2.810.005,61, respectivamente, totalizando R\$ 4.995.729,03.

Essa prática reiterada, aliada à circunstância de ter deixado o contribuinte de declarar parcela significativa de seus rendimentos, revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Destaque-se que a empresa, reiteradamente, informou à Secretaria da Receita Federal em sua DIPJ ora a ausência de faturamento, ora valores muito inferiores à sua movimentação financeira. ...

...

Ao não declarar parte significativa de suas receitas durante mais de um ano-calendário, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda e tributos reflexos.

Ora, considerando que por quatro anos-calendário sucessivos o contribuinte deixou de oferecer à tributação a quase totalidade de seus rendimentos, não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Ilustres conselheiros, não se trata, absolutamente, de um fato esporádico ou isolado, mas de omissão de valores significativos por vários anos.

Tampouco se aplica ao caso a Súmula n.º 14, do Primeiro Conselho de Contribuintes, pois não estamos diante de caso de "simples omissão", mas sim de omissão de rendimentos praticada reiteradamente, com o firme escopo de reduzir o montante de imposto a ser recolhido.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

...

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração, por anos-calendário sucessivos, de omissão significativa de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

d) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser restabelecida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

IV - DO PEDIDO

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para reformar o acórdão exarado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, restabelecendo a multa qualificada por se ter configurado a ação dolosa consubstanciada na prática reiterada e substancial de omissão de rendimentos, nos termos da fundamentação supra e acórdãos paradigmas adiante anexados." (Grifos do original)

10. Por meio do Despacho nº 1400-00.355 (fls.473/474-v; fls. 554/557), de 13/05/2011, a Presidenta da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF reconheceu a tempestividade e deu seguimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

11. Conforme Despacho de Encaminhamento (fl.650) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE, o Contribuinte deixou de apresentar Recurso Especial e Contrarrazões no prazo regulamentar.

12. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Trato brevemente do conhecimento do Recurso Especial.

2.1. Não há preliminar de não conhecimento do recurso, mas considero relevante apontar que o Despacho nº 1400-00.355 foi inconclusivo quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.668). Vale transcrever trechos do referido Despacho:

"...

Assim, a partir desse paradigma [aqui trata do primeiro paradigma, o Acórdão nº 105-16.542] **é possível concluir pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

Quanto ao segundo paradigma, apesar de o lançamento ter sido fundamentado no cometimento de infração distinta, a interpretação conferida, para fins de manutenção da qualificação da multa de ofício, foi baseada na falta de escrituração de parcela significativa dos rendimentos, que, na hipótese, totalizou 33% (trinta e três por cento) no ano, superando em alguns meses 50% (cinquenta por cento):

...

Mesmo que se chegue à conclusão de que tais percentuais não estejam presentes no caso do acórdão recorrido, o primeiro paradigma acostado pela recorrente basta à demonstração do dissídio jurisprudencial.

..." (Grifos do original)

2.2. Assim, em face dessa ambigüidade, ou melhor, em não havendo a afirmação expressa da existência de divergência jurisprudencial em relação ao segundo paradigma, e em homenagem ao princípio da celeridade processual (ou seja, evitarei devolver o processo à 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para solucionar a ambigüidade), então estou considerando como não admitido o recurso em relação ao segundo paradigma, o Acórdão nº 101-96.668.

2.3. Não obstante, o Acórdão nº 105-16.542 é suficiente para configurar o dissídio jurisprudencial (trata da qualificação da multa de ofício em situações de conduta reiterada, que é a mesma situação do recorrido), e, conseqüentemente, submeter a esta Turma da CSRF o exame do Recurso Especial da PFN.

3. Dadas as considerações do item anterior, conheço do Recurso Especial, pois presentes todos os pressupostos de admissibilidade.

4. Relativamente à conduta reiterada como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, desenvolvi profundamente este tema no Acórdão nº 9101-002.240, de 01 de março de 2016, relativo ao processo nº 19740.000301/2006-00, do qual fui relator nesta 1ª Turma da CSRF. Por economia de tempo, e não sem dor, deixo de transcrevê-lo na íntegra, mas parto da pressuposto de que **tenha havido o conhecimento e entendimento do mesmo; reproduzo apenas o trecho a seguir:**

30. Por fim, ressalto ainda a necessidade de um elemento importante para o provimento da multa qualificada, qual seja, a apresentação pela acusação fiscal dos elementos que a conduziram à sua aplicação. Em outros termos, não basta que o julgador examine os autos e forme seu juízo (fique convencido) quanto a presença do dolo do contribuinte.

30.1. É necessário que a acusação fiscal contenha os elementos suficientes para o convencimento do julgador, melhor dizendo, ao qualificar a multa, a autoridade lançadora deverá apresentar os elementos que a levaram à qualificação da multa, deverá explicar os motivos que formaram seu convencimento quanto ao dolo do sujeito passivo e quanto a potencial sonegação. Isso não quer dizer que a autoridade lançadora deverá abrir um capítulo específico para tratar da qualificação, ou que, uma vez que o tenho feito, deva-se desconsiderar colocações relativas ao dolo nas demais partes do Termo de Verificação Fiscal.

30.2. Não pode o julgador examinar os autos e decidir pelo dolo, substituindo/suprindo o trabalho fiscal de apontar os elementos de convicção da intenção da prática de um ato ilícito. Isso ocorreria na hipotética situação em que o fiscal qualifica a multa, mas deixa de expor os motivos que o levaram a essa qualificação ou expõe motivos insuficientes pela conclusão do dolo, e, na seqüência, o julgador se aprofunda nos fatos do processo e se convence do dolo.

30.3. Essa observação é importante, porque, se o julgador supre os elementos de convicção do fiscal, ao contribuinte não foi dada a oportunidade de contraditar os motivos que levaram a qualificação da multa. Esse é o acertado entendimento dos Acórdãos a seguir, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, dos quais se reproduz alguns excertos:

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção de contribuinte em deixar de recolher tributos. (Acórdão nº 1101-00.725).

Por fim, a intenção do sujeito passivo deve ser objeto de acusação fiscal, para que no contencioso administrativo eventual prova em contrário seja produzida. (Acórdão nº 1101-000.919).

4. Não obstante sempre acompanhar a tese da conduta reiterada em outros julgados, o caso dos autos é um exemplo claro de que não ocorreu uma acusação mínima e que o julgador de primeira instância firmou o seu convencimento quanto ao dolo a partir dos elementos que garimpou dos autos (o que não será objeto de minha revisão) e não a partir dos que foram apresentados pelas autoridades fiscais.

5. A acusação da qualificação da multa de ofício pelas autoridades fiscais foi surpreendentemente superficial e sem substância, não sendo possível sua salvação. Confira-se:

"Constatado o intuito doloso da omissão de receitas pela falta de declaração em DCTF ou pagamento, foi aplicada a multa de 150% de conformidade com o art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, agravada de 50% pela falta de atendimento às intimações."

5.1. Esse o único momento em que as autoridades fiscais trataram do dolo. Se a expressão "pela falta de declaração em DCTF ou pagamento" não for um complemento da expressão "omissão de receitas", então a acusação fiscal da qualificação se deu em razão do

contribuinte **não ter apresentado DCTF e nem ter efetuado recolhimentos**. Se for um complemento, então a acusação está amparada apenas na palavra "constatado". Elegendo a interpretação textual de melhor substrato para a acusação, enfrento-a.

5.2. A falta de pagamento de tributo não pode ser tomada como elemento de convicção de dolo, senão todo e qualquer lançamento fiscal deveria vir acompanhado de qualificação da multa de ofício. Da mesma forma, aplica-se à ausência de apresentação da DCTF, o mesmo que o dito para a falta de pagamento, tendo em vista a natureza de **confissão de dívida** da DCTF. Assim, forçoso é concluir que a acusação fiscal relativa a qualificação da multa de ofício não pode prosperar. Tanto é assim que a decisão da primeira instância teve que reconhecer¹:

"49. Assim, observa-se que **a simples falta de declaração de DCTF** caracteriza-se em infração de natureza acessória, com penalidade específica, **não se caracterizando em situação de fraude.**" (Grifos no original)

6. Por todo o exposto, NEGOU provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, confirmando o Acórdão nº 1402-00276, de 08/11/2010, no sentido de reduzir a multa de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) para 112,5% (cento e doze e meio por cento).

7. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

¹ Não obstante este reconhecimento, a decisão da primeira instância "complementou" a acusação fiscal direcionando o seu olhar para as DIPJ dos períodos.