



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10510.720657/2012-32
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1401-001.864 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado IMPERATRIZ COMUNICAÇÕES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo contradição ou lapsos manifestos estes devem ser sanados.

MULTA QUALIFICADA - OMISSÕES REITERADAS E RELEVANTES

Condutas omissivas também estão sujeitas à imposição de multa qualificada, mas o caráter volitivo deve ser caracterizado pela reiteração e relevância das omissões. Uma conduta relevante, mas única, pode decorrer de um mero erro; uma conduta reiterada, mas pouco significativa, pode revelar culpa, mas não o dolo necessário para a majoração punitiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para suprir a contradição entre o resultado da ata e os fundamentos do voto, fazendo prevalecer o resultado de ata e assim retificar os fundamentos e considerar na parte dispositiva o cancelamento da multa qualificada. vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Abel Nunes de Oliveira Neto que acolhiam, sem efeitos infringentes, apenas para suprir a contradição, mas mantendo os fundamentos para qualificação da multa. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Processo nº 10510.720657/2012-32
Acórdão n.º **1401-001.864**

S1-C4T1
Fl. 532

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela FAZENDA NACIONAL na decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.546, que restou assim ementado e decidido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a alegação de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais e o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO DOS LUCROS.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, tendo como base de cálculo a receita omitida, quando a escrituração contábil a que estiver obrigada a Contribuinte não for apresentada mesmo que tenha sido intimada para tal.

SIMPLES. IRPJ/CSLL. EXCLUSÃO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. ARBITRAMENTO.

Excluída do Simples, a falta de escrituração contábil e fiscal suficiente à apuração do Lucro Real, bem assim a escrituração financeira (livro caixa) considerada imprestável implica no arbitramento do lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificado pelo agente fiscal que o contribuinte incorreu em uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é obrigatória a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou

estatutos. Porém, é preciso que se demonstre que esses agentes efetivamente praticaram algum ato doloso, o que não aconteceu no caso concreto.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso apenas para desqualificar a multa de 150% (cento e cinqüen6ta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Em seu arrazoadado, alega contradição do Acórdão embargado, nos seguintes termos:

O dispositivo do acórdão ora embargado está assim redigido:

“Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso apenas para desqualificar a multa de 150% (cento e cinqüen6ta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Ante a leitura da parte dispositiva, depreende-se que o colegiado teria dado parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício.

Entretanto, esta decisão não é a mesma expressa no voto condutor, conforme se confere no trecho a seguir, dele extraído:

“Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

(...)

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

(...)

Dessa forma, a prática de omitir receitas por vários anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.”

Enquanto o dispositivo da decisão expressa a conclusão pelo provimento parcial do recurso para desqualificar a multa, o voto condutor expressa seu entendimento pela manutenção da qualificação da penalidade, de forma a negar provimento ao recurso voluntário.”

Verifica-se, portanto, descompasso entre a decisão e sua fundamentação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Os embargos são tempestivos.

Quanto ao vício apontado, assiste razão à embargante quanto ao atendimento dos demais requisitos de admissibilidade, dado a necessidade sanar a contradição apontada entre o fundamento do acórdão e o resultado de julgamento constante em ata.

É que o fundamento do voto do relator, bem assim a sua parte dispositiva e ementa apontam para a manutenção da qualificação da multa de ofício, mas o dispositivo do acórdão ora embargado está assim redigido:

“Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL ao recurso apenas para desqualificar a multa de 150% (cento e cinqüenta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”

Eis abaixo a ementa e a fundamentação do voto condutor:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Verificado pelo agente fiscal que o contribuinte incorreu em uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, é obrigatória a aplicação da multa qualificada, nos termos da Lei.

Voto condutor:

O alvo aqui da multa qualificada são apenas as receitas omitidas referentes à parte das notas fiscais não informadas nas DASN e não questionadas na Impugnação, relativas aos períodos de apuração: 07/2007 a 12/2007, 01/2008 de 12/2008 e 01/2009 e 12/2009 (fls. 353 a 987) - omissão direta, bem assim aquelas originadas a partir da presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96.

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

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

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas de forma contínua e reiterada, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que o que houve, concretamente, foi conduta tendente a manter ao largo da tributação o montante dos seus ganhos auferidos.

Nesse contexto de utilizar contas bancárias destinadas à movimentação dos recursos da empresa e mantidas à margem da contabilidade, em movimento superior aos valores de faturamento declarados ao fisco, de forma reiterada, durante todo o período compreendido entre 2007 a 2009, obviamente, não pode ser creditada a simples erro contábil, ou esquecimento, o que demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Em relação à "prática reiterada" de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente "intuito" de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou "o evidente intuito de fraude" devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Nesse contexto, afasto a alegação de que o caso concreto se enquadraria na súmula nº 25 do CARF, uma vez que não se trata de mera presunção legal de omissão de receitas, como já se disse a prática é reiterada, mudando a natureza da omissão, mesmo que os valores omitidos não sejam significantes.

Dessa forma, a prática de omitir receitas por vários anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso. (grifos nossos)

Como se vê, trata-se de uma clara contradição que precisa ser sanada entre o registro do resultado do Acórdão embargado, tanto na folha de rosto quanto na ata e os fundamentos/ementa e parte dispositiva do voto vencedor. Revisado o meu voto, não vejo motivo para ter decidido de forma diferente diante dos fatos, inclusive porque enfrentei a solicitação do contribuinte de enquadramento na Súmula CARF nº 25, porém não descarto a possibilidade de ter sido vencido e não ter sido registrado o resultado correto em termos de designação do voto vencedor, ou mesmo, ter sido convencido durante os debates a mudar o voto e não tê-lo feito quando da formalização, uma vez que os valores envolvidos são relativamente baixos.

De toda sorte, a minha proposta é de manter os fundamentos e conclusão do voto tal qual foi formalizado e submetê-los à aprovação do colegiado.

Portanto, ACOLHO os embargos para considerar na parte dispositiva a manutenção da multa qualificada, e retificar a ata nesse aspecto.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Houve época em que o Conselho dava provimento a todos recursos que combatiam as multas qualificadas calcadas em omissões.

Sempre me posicionei contra esse entendimento. Afinal, o § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, qualifica a multa nas hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, os quais prevêem não só as condutas comissivas (ações), mas também as omissivas.

Abaixo, transcrevo, a título exemplificativo, a ementa do acórdão nº 1201-00138, de 30/06/2009, em que assim me posicionei:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Omitir diversas contas bancárias, em todos os períodos, só leva a uma conclusão: houve o querer de "não fazer" e com a clara motivação de se evadir.

O que determina a majoração da multa não é o tipo de comportamento, mas sim o seu aspecto volitivo, o querer realizar um ilícito, ainda que por meio omissivo. Uma vez caracterizada a vontade delitiva do agente, a sua conduta deve ser apenada com mais intensidade. Evidentemente, tal vontade é mais fácil de ser provada nas práticas ativas que nas passivas, mas isso não determina que esteja necessariamente presente nas primeiras, nem ausente nas segundas.

Tenho para mim que uma omissão, para caracterizar de forma inequívoca (a dúvida deve militar a favor do sujeito passivo caso de multas por força do 112 do CTN) o aspecto volitivo deve ser relevante e reiterada. Devem ser atendidos os dois critérios conjuntamente.

Uma omissão relevante, mas única, pode advir de um erro. Já omissões reiteradas, mas pouco significativas, podem até caracterizar a culpa com significativa segurança, mas não o dolo, que é essencial para a majoração punitiva. E é justamente essa última hipótese que nos deparamos no presente feito. Note-se que o voto condutor se impressionou com a reiteração da conduta, mas não com a sua dimensão.

Ao avaliarmos as omissões, estas decorreram quase integralmente de prova indireta, por meio de depósitos de origem não comprovadas e sua magnitude não é elevada em relação aos montante declarados. A título exemplificativo, os valores mais representativos são relativos ao quarto trimestre de 2009. Neste período, foram declarados cerca de R\$ 143 mil e omitidos R\$ 37 mil, ou seja, algo em torno de 25% e caracterizado por presunção. É plausível que essa omissão decorra apenas de um descontrole, razão suficiente para descaracterizar o dolo.

Pelo exposto, voto por desqualificar a multa; no mais, acompanho o voto do ilustre conselheiro relator.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Processo nº 10510.720657/2012-32
Acórdão n.º **1401-001.864**

S1-C4T1
Fl. 538
