



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.004362/2007-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.220 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BEBIDA GOSTOSA MG INDÚSTRIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E EXPORTAÇÃO EIRELI - EPP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA NO PERCENTUAL DE 150%. DOLO.

Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 150% quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, em conduta reiterada e uniforme, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, visando se esquivar do pagamento de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luís Fabiano Alves Penteadó, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 6512/6523) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), em face da decisão proferida no Acórdão n.º 105-17.201 (e-fls. 1242/1251), pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 17/09/2008, no qual não se conheceu em parte do recurso voluntário interposto pela BEBIDA GOSTOSA MG INDÚSTRIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS E EXPORTAÇÃO EIRELI - EPP ("Contribuinte"), e na parte admitida foi dado provimento parcial para afastar a multa qualificada (de 150% para 75%).

Assim foi ementada a decisão recorrida:

Assunto: PAF

PRECLUSÃO. As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal.

Assunto: IRPJ e Outros

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado n.º 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do evidente intuito de fraude.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 7/50), de IRPJ/CSLL/PIS/Cofins, relativa aos anos-calendário de 2003 e 2004, tratou das infrações tributárias (1) depósitos bancários de origem não comprovada e (2) venda de produtos de fabricação própria. Não foram apresentados os livros e documentos de escrituração, sob alegação que teriam sido roubados. O lucro foi arbitrado, e a multa qualificada para 150% para a infração (1).

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 560/570). O lançamento fiscal foi julgado procedente pela (e-fls. 761/768) pela primeira instância (DRJ).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 783/888). A segunda instância (Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) conheceu parcialmente do recurso (afastando a admissibilidade de matérias que considerou serem preclusas), e, na parte devolvida, afastou a qualificação da multa de ofício (e-fls. 1242/1251).

Foram opostos embargos de declaração pela PGFN (e-fls. 1256/1258), que foram rejeitados por acórdão de embargos (e-fls. 1278/1280).

Foi interposto recurso especial pela PGFN (e-fls. 6512/6523), que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 6525/6528). Não foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 6551/6558), que não foi admitido por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 6626/6629). Despacho de reexame (e-fl. 6631) confirmou a negativa de seguimento.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação. O lançamento foi julgado procedente pela 2ª Turma da DRJ/Juiz de Fora, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

LUCRO ARBITRADO. A não apresentação dos livros e documentos da escrita comercial e fiscal enseja a apuração da base de cálculo do IRPJ mediante as regras do lucro arbitrado. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. A partir do Ano-calendário de 1997, caracterizam-se também como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. MULTA QUALIFICADA. Cabível a qualificação da MULTA, quando comprovado nos autos, que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento da Administração Pública da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudicado na decisão dos decorrentes.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 17/09/2008, no Acórdão n.º 105-17.201, decidiu conhecer parcialmente do recurso voluntário, por entender pela preclusão de matérias trazidas originariamente no recurso. No mérito, decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, por entender não ter restado demonstrado o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e por consequência aplicável a Súmula n.º 14 do CARF.

Foram opostos embargos de declaração pela PGFN.

Os embargos foram julgados pela 1ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, na sessão de 04/10/2011, tendo sido rejeitados, no Acórdão n.º 1101-000.587, nos termos da ementa:

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS BANCÁRIAS. INCOMPROVAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Somente se justifica a exigência de multa qualificada, nos moldes do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, quando a conduta omissiva do contribuinte possa ser tipificada como sonegação, fraude ou conluio, na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. A ausência de provas diretas sobre a prática destes delitos inviabiliza, por óbvio, a qualificação da sanção. Nesse cenário, não se pode admitir que seja cominada penalidade de 150% (cento e cinquenta por cento) se o lançamento for operado com fulcro em mera presunção legal. Aduções de que a conduta do contribuinte é reiterada, de um lado, e de que as receitas informadas ao Fisco são inverídicas, de outro, não servem para tal fim, a teor da Súmula CARF n.º 14.

Foi interposto recurso especial pela PGFN, no qual se pretendeu devolver as matérias: (1) preclusão na apreciação da matéria multa qualificada; e (2.1) multa qualificada em razão de omissão significativa de receita e (2.2) multa qualificada em razão de conduta reiterada. Sobre a matéria (1), protesta que a apreciação da multa qualificada realizada pela decisão recorrida seria matéria preclusa, vez que o único argumento trazido pela parte teria sido o confisco, ou seja, teriam sido adotados fundamentos diversos, de fatos não impugnados nos autos, culminando em um julgamento *extra petita*. Caso superada a matéria, discorre sobre as matérias (2.1) e (2.2). Aduz que, durante anos consecutivos, reiteradamente, teria deixado a Contribuinte de declarar parcela significativa de suas receitas, incorrendo em 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 dos tributos devidos. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial para restabelecer a multa qualificada.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade.

A Contribuinte não apresentou contrarrazões

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, que não foi admitido por despacho de exame de admissibilidade e despacho de reexame.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da PGFN.

Protesta pelo restabelecimento da qualificação da multa de ofício, com base em três matérias: preclusão na apreciação da matéria multa qualificada; e (2.1) multa qualificada em razão de omissão significativa de receita e (2.2) multa qualificada em razão de conduta reiterada.

Sobre a matéria (1), protesta a PGFN no sentido de que a decisão recorrida não poderia ter, ao se pronunciar sobre a multa qualificada, adotado razões de decidir distintas daquelas que foram aduzidas pela Contribuinte. Isso porque a Contribuinte discorreu que a multa de ofício qualificada seria confiscatória e por isso deveria ser afastada, enquanto que a decisão recorrida adotou outro fundamento para afastar a multa, qual seja, de que no processo de IRPJ/CSLL/PIS/Cofins, que tratou da mesma autuação fiscal dos presentes autos, já havia

decisão de segunda instância proferida no sentido de afastar a qualificação da multa, então, por consequência, entendeu que os presentes autos deveriam adotar a mesma conclusão.

A respeito das matérias (2.1) e (2.2), discorre sobre o mérito da multa qualificada, entendendo ser cabível seu restabelecimento, tanto porque se consumou uma significativa omissão de receitas, quanto porque a conduta da Contribuinte foi reiterada.

Inicialmente, passo à apreciação das matérias (2.1) e (2.2), vez que, caso lhes seja dado provimento, a multa qualificada será restabelecida, o que tornará prescindível a apreciação da matéria (1).

Passo ao exame das matérias (2.1) e (2.2).

Sobre a admissibilidade, verifica-se o recurso especial da PGFN apresentou com clareza a divergência na interpretação da legislação tributária, efetuando o devido confronto entre a decisão recorrida e os paradigmas. Não obstante o tributo dos presentes autos ser diferente dos paradigmas, há uma identidade entre os suportes fáticos, vez que tratam casos em que a multa de ofício foi qualificada em razão de uma omissão substancial de receitas e de conduta reiterada.

Transcrevo excerto do recurso especial:

Cuida-se de autuação para tributação do IRPJ na qual se verificou omissão significativa de receita. **A magnitude da diferença** afasta qualquer possibilidade de erro, revelando **a conduta intencional da contribuinte de deixar de oferecer o verdadeiro numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.**

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, em que a contribuinte omitiu **parcela significativa de suas receitas**, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão n.º 101-96.668, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

(...)

O acórdão paradigma acima evidenciado foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de **omissão significativa de receita.**

No mesmo sentido, decidiu a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por ocasião da prolação do acórdão n.º 101-96.757. Entendeu o Colegiado que quando a **divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada**, senão vejamos o que diz a ementa e um pequeno trecho do voto condutor do acórdão:

(...)

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. **Considerando ter a Recorrida deixado de declarar reiteradamente parte significativa de suas receitas, merece ser restabelecida a qualificação da multa.**

Ademais, convém destacar que **a jurisprudência do CARF, ao contrário do acórdão recorrido, também mantém a qualificação da multa quando há prática reiterada de infração.** Eis as ementas dos paradigmas em relação a essa **segunda matéria:** (...)
(Grifos originais)

Resta evidente a identidade com a situação tratada nos presentes autos, de omissão de receitas significativa e em mais de um ano-calendário, como se pode verificar do excerto do acórdão recorrido:

Embora este Relator entenda restar confirmado nos autos o animus da recorrente em agir de forma dolosa e sistemática de modo a buscar impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme previsão do artigo 71, da Lei n.º 4.502/64, comportamento que mais se acentua quando comprovadamente se constatou o acobertamento de quase 100% das compras de matérias primas realizadas no período (**mais especificamente, 96% em 2003 e 99% em 2004**), ação que, sem nenhuma dúvida, converge para fortíssimos indícios de omissão de receitas, pela inexistência de "caixa" para pagamento de tais compras (...)

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer o recurso especial da PGFN** para as matérias (2.1) e (2.2).

Passo ao mérito.

O Relatório Fiscal apresenta quadro, demonstrando a diferença substancial, entre as compras informadas pela Contribuinte e as vendas informadas pelos seus fornecedores, obtida mediante circularização. Vale dizer que a Contribuinte é optante do lucro presumido, ou seja, foram oito trimestres, no decorrer dos anos-calendário de 2003 e 2004 de omissão significativa de receitas de vendas. As colunas de percentual foram incluídas para reforçar a discrepâncias dos valores:

	2003	%	2004	%
Compras informadas pelo contribuinte	609.534,60	4,48	380.766,44	1,06
Vendas informadas por seus fornecedores	13.619.172,48	100,00	35.974.517,00	100,00
Diferença em R\$	13.009.637,88	95,52	35.593.750,56	98,94

A constatação não passou despercebida pela decisão de primeira instância, que manteve a qualificação da multa:

O impugnante ao apresentar DIPJs e DCTFs dos anos de 2003 e 2004, informando receitas inferiores às efetivamente auferida e dar saída a produtos industrializados sem emissão de notas fiscais e conseqüentemente sem lançamento de IPI, visava, sim, dificultar o trabalho fiscal, evidenciando, sem dúvida a intenção impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador. Esse procedimento fica mais evidente quando se constata que nesses anos-calendário as compras declaradas representam aproximadamente **4% e 1%**, respectivamente, das apuradas pela Fiscalização. *(Grifei)*

Não há que se falar em uma mera omissão de receitas. Resta evidenciado a deliberada intenção de se esquivar do cumprimento das obrigações tributárias. Não é possível ignorar que, no decorrer de dois anos-calendários, **foram omitidas vendas no percentual de 96% e 99%**. Não se trata de um de transcrição.

O *plus* na conduta é evidente. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o intuito doloso, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT¹:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT² discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos³:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

O dolo é elemento essencial dos três tipos presentes no arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que enseja a qualificação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Correta, portanto, a imputação do percentual de 150% efetuada pela autoridade fiscal.

Enfim, não há que se falar na 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.

O enunciado sumular é claro no sentido de que é necessária a comprovação do evidente intuito de fraude. Ora, o Relatório Fiscal discorre, detalhadamente, sobre as **substanciais receitas de vendas omitidas (96% no ano de 2003 e 99% no ano de 2004)**, em períodos de apuração diferentes. A pessoa jurídica era optante do lucro presumido, com apuração trimestral. Foram **oito trimestres**, no decorrer dos anos calendário de 2003 e 2004.

Não se trata de uma "simples apuração de omissão de receitas". Trata-se de conduta consciente e deliberada, incorrida em **oito trimestres consecutivos**, e ocultar do Fisco **valores expressivos** de vendas efetuadas **(96% no ano de 2003 e 99% no ano de 2004)**.

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

² BITENCOURT, 2007, p. 269.

³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

Portanto, não se aplica a súmula, **vez que restou demonstrada a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo**.

Em relação à apreciação da matéria (1), sobre a preclusão do fundamento adotado pela decisão recorrida para afastar a multa qualificada, **perdeu-se a utilidade**. Isso porque, independente de o Colegiado dizer que não haveria que se falar em preclusão, remanesceriam, de qualquer forma, as matérias (2.1) e (2.2) para apreciação. E, como visto, as matérias (2.1) e (2.2) já foram suficientes para restabelecer a qualificação da multa de ofício, objeto do recurso especial da PGFN.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura