



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

**Processo n°** 10640.004758/2007-10  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.726 – 1ª Turma  
**Sessão de** 4 de abril de 2017  
**Matéria** PENALIDADES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VIDROLAR LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Caracteriza o dolo da contribuinte em tentar impedir que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e, portanto, enseja a aplicação da multa qualificada (150%), a não apresentação reiterada de DCTF ou DIPJ, ao longo de vários anos-calendários consecutivos, aliada ao pagamento dos tributos e contribuições federais em valores muitíssimos inferiores aos efetivamente devidos

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFERIÇÃO INDIVIDUALIZADA DOS REQUISITOS LEGAIS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Hipótese em que restou prejudicada a análise pela Turma Ordinária dos requisitos para a imputação de responsabilidade tributária. Com a reforma da questão prejudicial pela CSRF, os autos devem retornar à Turma Ordinária para o julgamento da responsabilidade tributária individualizada das pessoas físicas relacionadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, (i) quanto à qualificação da multa, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luis Flavio Neto (relator), que lhe negou provimento; (ii) quanto à decadência, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; e (iii) quanto à responsabilidade solidária, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para análise da responsabilidade solidária individualizada de cada uma das pessoas físicas relacionadas no recurso, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que afastaram a responsabilidade solidária de uma das pessoas relacionadas e

mantiveram as demais. Designada para redigir o voto vencedor, quanto à qualificação da multa, a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **VIDROLAR LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”) e outros, em face do acórdão n. **1201-000.768** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a possibilidade de aplicação da **multa de ofício qualificada**, então prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, pela prática reiterada do contribuinte não prestar declarações fiscais que lhe seriam obrigatórias. Como decorrência, estão presentes ainda os temas da aplicação do art. 173 para a **contagem do prazo decadencial** e da **atribuição de responsabilidade tributárias a pessoas físicas**.

Em breve síntese, foi imputada à recorrida a prática de “sonegação”, tipificada no art. 71, I, da Lei n. 4.502/64, com a aplicação de multa qualificada (150%), com a consequente contagem do prazo decadencial conforme o art. 173 do CTN e, ainda, a responsabilidade solidária dos sócios. Como prova da suposta sonegação, a fiscalização verificou que o contribuinte deixou de entregar DIPJ e DCTF relativas aos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005. As referidas declarações fiscais apenas foram formalizadas após intimações do processo fiscalizatório em curso.

Conforme se colhe do acórdão recorrido, esses são os fatos presentes no caso (e-fls. 880 e seg.):

“Consta do Auto de Infração de (fls. 06/66) que em razão do procedimento de verificação fiscal realizado junto ao contribuinte apurou-se a existência de

receita da atividade escriturada e não declarada nos anos calendário de 2002 a 2005.

Consta, ainda, que foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), com fundamento no artigo 44, II, da Lei 9430/96.

Do Relatório do Trabalho Fiscal (fls. 67/81) extrai-se que:

(i) o contribuinte omitiu informações obrigatórias devidas à Fazenda Nacional ao não entregar as Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) relativas aos anos-calendários de 2002 e 2003, razão pela qual foi intimado a apresentar livros e documentos de sua escrita comercial e fiscal;

(ii) o contribuinte apresentou os documentos de fls. 108/115, entre eles as declarações DIPJ e DCTF relativas ao período de janeiro de 2002 a dezembro de 2003, por meio dos quais constatou – se:

a) que com exceção do ano calendário de 1991, a empresa, desde o início de suas atividades em 1989, vem optando pela apuração de lucro presumido;

b) que as receitas mensais auferidas nos anos de 2002 e 2003 foram devidamente escrituradas nos respectivos livros Razão, conforme constante dos livros comerciais e fiscais, e levadas aos balancetes e demonstrativos anuais, os quais foram transcritos nos livros Diário;

c) que somando-se as receitas constantes dos referidos demonstrativos anuais com as receitas da filial de Vitória da Conquista/BA (receitas estas que não constavam dos livros contábeis apresentados), chega-se ao total que foi informado pela fiscalizada nas DIPJ extemporaneamente entregues;

d) e que os valores do IRPJ e das contribuições devidos no período de 2002 a 2003 foram devidamente informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, também extemporaneamente apresentadas;

(iii) houve extensão quanto ao período fiscalizado, isto porque, em relação aos anos de 2004 e 2005 o contribuinte manteve movimentação financeira similar à havida no ano de 2003 e não tomou a iniciativa de sanar as irregularidades verificadas nos anos de 2002 e 2003;

(iv) em razão da extensão do período fiscalizado, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos referentes à sua escrita comercial e fiscal relativos aos períodos de 2004 e 2005, entretanto, apresentou apenas parte dos documentos (fls. 128), quais sejam: livros Registro de Saídas e apuração do ICMS da matriz, planilhas de apuração mensal de cálculo de tributos e declarações DCTF e DIPJ. Nesse contexto informou que deixou de apresentar os livros Diário e Razão ou Caixa relativos aos anos de 2004 e 2005 por não tê-los escriturado (fl. 128);

(v) diante dos documentos apresentados, a fiscalização concluiu pela aplicação do artigo 530, III, do Decreto 3.000/99, ou seja, pela apuração do IRPJ e das contribuições com base no lucro arbitrado;

(vi) as conclusões da fiscalização foram no seguinte sentido:

- quanto a apuração do IRPJ e das contribuições, foram adotados os procedimentos a seguir descritos.

Nos anos calendário de 2002 e 2003: apuração pelo lucro presumido, utilizando como base de cálculo as receitas mensais informadas em suas DIPJ (fls. 309/375), correspondentes ao somatório das verificadas em seus livros comerciais e fiscais;

Nos anos calendário de 2004 e 2005: apuração pelo lucro arbitrado, por não preencher os requisitos para a opção, utilizou-se como base de cálculo a receita mensal conhecida, confessada pelo próprio contribuinte nas DIPJ (fls. 376/421), combinadas com as planilhas de fls. 422 e 423;

E os lançamentos via DCTF foram rejeitados, pois as declarações foram apresentadas no curso do procedimento fiscal, oportunidade em que é cabível o lançamento de ofício.

- quanto à multa qualificada, consignou-se que o contribuinte utilizou-se do artifício de efetuar pagamentos simbólicos, inferiores ao efetivamente devido e com plena consciência do fato, uma vez que os corretos valores de suas bases de cálculo encontravam-se em seus livros fiscais ou foram informados nas declarações DIPJ e DCTF apresentadas após intimações fiscais. Nesse passo, a fiscalização entendeu que “a conduta do contribuinte foi dolosa e aliada à não apresentação das declarações DIPJ e DCTF, a que estava obrigado, e que permitiria ao fisco identificar os débitos, visava, única e exclusivamente, evitar que se tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, inclusive a sua natureza e circunstâncias materiais, enquadrando a conduta na hipótese prevista no artigo 71, I, da Lei 4.502/64: sonegação. Identicamente, à título das contribuições para o PIS e a COFINS foram efetuados pagamentos simbólicos, também em percentuais variáveis, o que permite reafirmar a conduta dolosa.”

A 2ª Turma da DRJ/JFA, por meio do acórdão n. 09-18.649, julgou a impugnação administrativa improcedente, mantendo o lançamento em sua integralidade (**e-fls. 726 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA

A não apresentação, antes de iniciado o procedimento fiscal, de uma única DCTF ou DIPJ relativas ao período de 2002 a 2005, aliada ao pagamento dos tributos e contribuições federais em valores muitíssimo inferiores aos efetivamente devidos, caracteriza o dolo da contribuinte em tentar impedir que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e, portanto, enseja a aplicação da multa qualificada (150%).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

RESPONSABILIDADE

São tributariamente responsáveis pelo crédito tributário devido pela contribuinte os seus efetivos administradores, ainda que não constem formalmente do quadro social da empresa. São também responsáveis os mandatários, prepostos ou empregados que dolosamente contribuíram para a prática do ilícito tributário.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 784 e seg.**). Além dele, recorreram da decisão as demais pessoas arroladas como responsáveis tributárias.

A decisão recorrida, por considerar ausente no caso concreto a comprovação de dolo, desqualificou a multa de ofício para o percentual de 75%, declarou extinto por decadência o lançamento referente ao período de janeiro e novembro de 2002, aplicando a contagem do prazo decadencial com base no art. 150 do CTN, bem como afastou a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas, mantendo-se em relação às sócias pessoas jurídicas (**e-fls. 878 e seg.**).

Destaca-se o seguinte trecho do voto do i. Conselheiro Relator, que restou vencedor em relação a essa matéria, *in verbis* (**e-fls. 892-3 e seg.**):

“Ora, sendo a sonegação ato doloso cuja finalidade é impedir ou retardar o

conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, é certo que este ato será decorrente da adoção dos mais variados artifícios por parte do sonegador.

Nesse contexto, a constatação da sonegação dependerá de trabalho minucioso e detalhado da fiscalização e, isto porque, aquele que fraudava ou sonega “camufla” a prática dos ilícitos de maneira planejada tornando-os imperceptíveis.

Não foi o que ocorreu no caso dos autos, pois deixar de apresentar as declarações necessárias ao Fisco é convidá-lo a exercer a função fiscalizatória. Assim, no caso, a ausência do cumprimento da obrigação acessória relacionada às declarações (DIPJ e DCTF) não caracteriza sequer indício de alguma das condutas dolosas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da lei 4502/64.

Ademais, inexistia nos autos comprovação de que o Recorrente agiu dolosamente alterando ou ocultando informações com o intuito de impedir ou retardar a tributação e, ressalte-se, a sonegação, ou seja, o ato doloso, não deve ser presumido e sim provado.”

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

**MULTA QUALIFICADA.**

**Não é possível aplicação de multa qualificada, quando a autuação deriva de presunção. Nem tão pouco cabe multa qualificada de débito escriturado e não declarado, pois tal infração já é prevista no artigo 44, I, da Lei 9.430/96.**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGAMENTO.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inexistindo dolo do contribuinte e havendo pagamento, deve ser aplicado o prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4º do CTN.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. VALIDADE FORMAL.

Conforme estabelecido no art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa, no exercício da atividade do lançamento, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, segundo o art. 121 do mesmo diploma legal, o sujeito passivo pode ser qualificado como contribuinte ou como responsável. Nesse sentido, é formalmente válida a lavratura de termo de sujeição passiva, pois, é por meio dele que o auditor identifica a pessoa que, a seu juízo, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, é responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

ESPONTANEIDADE - INEXISTÊNCIA - SÚMULA CARF nº 33

Súmula CARF nº 33: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.”

Com fundamento no art. 65, §1º, do RICARF da época (Portaria MF 256/09), o i. Conselheiro Marcelo Cuba Netto opôs embargos de declaração em face do referido acórdão, para que fossem apreciadas as razões de mérito suscitadas pelos sujeitos que contestavam a sua responsabilização pelo crédito tributário (**e-fls. 907 e seg.**). Os embargos foram acolhidos para fins de sanar a omissão (**e-fls. 911 e seg.**), sendo prolatada decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

**“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.**

Conforme assentado em jurisprudência pacífica, a responsabilidade tributária dos sócios por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos somente lhes é atribuída quando for provado que sua conduta foi dolosa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL.**

Comprovada a confusão patrimonial entre a contribuinte e outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a estas pode ser validamente atribuída responsabilidade pelos créditos tributários daquela.”

Cientificada das aludidas decisões, a PFN tempestivamente interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto a **qualificação da multa de ofício (e-fls. 928 e seg.)**, requerendo a reforma do acórdão quanto ao tema e, **por consequência**, o afastamento da decadência pela atração do art. 173 do CTN e, ainda, a responsabilidade tributária das pessoas físicas elencadas.

Em 02/07/2015, foi proferido o despacho admitindo integralmente o recurso especial interposto pela PFN (**e-fls. 942 e seg.**).

Em breve síntese, a PFN alega em seu recurso que:

- o acórdão recorrido “considerou irrelevante para fins de aplicação da multa qualificada o fato de o contribuinte ter deixado de entregar consecutivamente nada menos do que quatro DIPJs e de quatorze DCTFs relativas aos tributos devidos no período de 2002 a 2005.” E, ao assim decidir, a Turma *a quo* teria divergido dos acórdãos paradigmas supramencionados, uma vez que nestes a conduta reiterada teria servido como circunstância suficiente à qualificação da multa.

- a conduta dolosa do contribuinte estaria evidenciada pelo fato de que “sabendo do seu dever de apresentar anualmente declaração de rendimentos e bens à Receita Federal, deixou de entregar a referida declaração durante mais de 4 (quatro) anos, com omissão TOTAL de rendimentos e bens, tudo no intuito de impedir e retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo.” O que tornaria plenamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96;

- uma vez comprovado o dolo e a fraude, deveria ser alterado o entendimento acerca do termo inicial da contagem do prazo decadencial, conforme o acórdão nº 102-48520, cuja ementa, por ele colacionada, registra o entendimento da 2ª Câmara do 1º Conselho de que “Configurado o dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial do IRPF é realizada nos termos do art. Art. 173, inciso I, do CTN”;

- que, a Turma *a quo* teria excluído a responsabilidade dos sócios como decorrência lógica da desqualificação da multa de ofício, e, em sendo assim, caso seja dado provimento ao recurso especial, para restabelecer a qualificação, também, por decorrência lógica, deveria ser restabelecida a responsabilização de todos os sócios e administradores.

Cientificados também os responsáveis solidários, a Sra. Roberta Maria Andrade de Melo Franco apresentou contrarrazões, arguindo, em síntese (**e-fls. 1.057 e seg.**):

- a impossibilidade de aplicação da multa no percentual de 150%, em face da ausência de quaisquer indícios de que o contribuinte teria praticado fraude contra a Fazenda Pública;
- que o simples inadimplemento do tributo “que foram gerados pela pessoa jurídica em suas operações regulares e legais” não tem o condão de ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios, com base nos artigos 134 e 135 do CTN, devendo, por isso, ser mantida a decisão da Turma *a quo* em afastar a responsabilidade da ora recorrida.

Não foram apresentadas contrarrazões pelo contribuinte ou pelos demais sujeitos passivos, conforme certificado nestes autos (**e-fls. 1.087 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

O recurso especial de divergência interposto pela PFN é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de forma que deve ser conhecido.

A divergência trazida pela recorrente versa sobre a possibilidade de qualificação da multa de ofício pela falta de declaração reiterada, em DIPJ e DCTF, de tributos devidos pelo contribuinte.

A fiscalização, ao constatar a ausência da entrega tempestiva das declarações de DIPJ e DCTF, entendeu que o contribuinte havia praticado a conduta dolosa de sonegar tributos, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64, aplicando-se o percentual de multa de ofício previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Por consequência, realizou-se a contagem do prazo decadencial conforme o art. 173 do CTN. Atribuiu-se, ainda, a responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica supostamente sonegadora.

O aludido artigo 44, da Lei 9.430/1996, apresentava a seguinte redação à época dos fatos:

- Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
- I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
  - II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
- (...)

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75%(Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido

- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta que deixa evidente a prática das infrações previstas nos art. 71 a73 da Lei n.4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

O artigo 71 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de “sonegação” a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, nos seguintes termos:

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.

É da essência da sonegação o propósito de ocultar, de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade administrativa a respeito da ocorrência do fato jurídico, de algum de seus elementos ou de condições pessoais do contribuinte que lhe digam respeito. Nesse conceito, há um binômio de requisitos essenciais e suficientes para que a situação seja sancionável com multa qualificada de 150% sobre o valor do tributo, conforme a legislação federal vigente. Os dois elementos desse binômio são:

- 1) que, mediante fiscalização, constate-se que o contribuinte tenha omitido total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador do tributo;
- 2) que tal omissão seja dolosa, com o intuito de impedir ou mesmo retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária a ocorrência do referido fato gerador.

No caso sob análise, essa majoração da multa apenas será cabível caso o intuito de fraude se mostrar “evidente”, em face da redação do art. 44, II, da Lei n. 9.430/96, vigente à época dos fatos.

O contribuinte, apesar de não haver apresentado as DIPJs e DCTFs, registrou em seus livros contábeis, nos anos de 2002 e 2003, as receitas que serviram de base ao presente lançamento de ofício. Quanto aos anos 2004 e 2005, apesar de não entrega dos livros Diário e Razão ou Caixa, a contribuinte apresentou os livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS, onde estavam escrituradas as mesmas receitas que serviram de base ao lançamento.

Concordo com a decisão *a quo*, quando atribui relevo à manutenção de escrita fiscal que, colocada à disposição da fiscalização, foi suficiente para a lavratura do lançamento fiscal. Ocorre que, mesmo que se compreenda que a reiterada ausência de informações completas nas respectivas declarações fiscais possa corroborar para a compreensão de que o contribuinte procurou omitir do fisco a ocorrência do fato gerador, não se mostra “**evidente**” tal intuito quando o contribuinte mantém o registro de suas receitas em livros comerciais e no livro de apuração do ICMS, colocados à disposição da administração fiscal federal, notadamente quando tais escritas são suficientes para servir de base para o lançamento fiscal.

Quanto ao tema da qualificação da multa, portanto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Contudo, por restar vencido quanto à manutenção do acórdão recorrido em relação à qualificação da multa, passo à análise das questões pertinentes à decadência e à responsabilidade dos sócios.

Compreendo que, ao decidir o Colegiado que há dolo para evasão de tributos, por consequência, deve-se afastar a **decadência do crédito tributário** declarada pela Turma *a quo*. Ocorre que, com o pressuposto da existência de dolo e sonegação, deve ser aplicado o prazo decadencial previsto pelo art. 173 do CTN. Essa é a regra explicitada pela Súmula CARF n. 72:

"Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN."

Voto, portanto, por DAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao tema da decadência.

Por sua vez, a Turma *a quo* julgou prejudicada a análise da participação individual de cada uma das pessoas físicas no cometimento de algum ilícito, justamente por compreender que nenhum ilícito havia sido praticado. Contudo, com a decisão deste Colegiado da CSRF quanto à caracterização dos elementos dolosos necessários à qualificação da multa, passa a ser necessário verificar a legalidade da responsabilidade tributária atribuída a tais pessoas físicas.

Compreendo não ser possível atribuir a responsabilidade tributária como decorrência imediata do restabelecimento da qualificação da multa (por atração). Ocorre que, em matéria de responsabilidade tributária, é necessário aferir a participação individual de cada uma dessas pessoas físicas na prática dos atos que ensejam a referida imputação, nos estritos termos do CTN.

A referida aferição fática, contudo, não pode ser realizada de forma inaugural por esta CSRF, sob pena de supressão de instância e prejuízo ao contraditório e à ampla defesa que regem o processo tributário. É preciso que a questão seja decidida por acórdão fundamentado da Turma Ordinária. Caso tal decisão divirja de outra enunciada por Turma diversa deste Tribunal, assegura-se o direito da parte à interposição de recurso especial devidamente fundamentado, bem como o direito à apresentação de contrarrazões à outra parte.

Portanto, quanto a este tópico, voto para que os presentes autos retornem à Turma *a quo* para a análise da caracterização dos requisitos necessários para a responsabilidade das pessoas físicas relacionadas.

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao tema da qualificação da multa de ofício. Por restar vencido quanto a este tema, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao tema da decadência e DAR PARCIAL PROVIMENTO quanto ao tema da responsabilidade tributária, com o retorno dos autos à Turma *a quo*.

(assinatura digital)  
Luís Flávio Neto

## Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto à qualificação da multa de ofício.

A discussão cinge-se à procedência ou não da imposição de multa de ofício qualificada em 150% pela falta de declaração reiterada, em DIPJ e DCTF, de tributos devidos pelo contribuinte.

Em seu voto, o ilustre relator entendeu que a reiterada ausência de DIPJ e DCTF não revela "evidente" intuito do contribuinte em "omitir do fisco a ocorrência do fato gerador", uma vez que manteve "o registro de suas receitas em livros comerciais e no livro de apuração do ICMS", "suficientes para servir de base para o lançamento fiscal".

Entretanto, este colegiado entende que a conduta da contribuinte configura evidente intuito de fraude, necessário à aplicação da multa de 150%, prevista, ao tempo dos fatos, no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado o dolo em sonegar (art. 71, I, da Lei nº 4.502/64) tributos e contribuições federais.

O Relatório do Trabalho Fiscal (e-fls. 67 a 97) elaborado pela Fiscalização, ao fundamentar a aplicação da multa qualificada, descreve o seguinte:

### 4.2. DA MULTA QUALIFICADA

*No presente caso, o fiscalizado utilizou-se do artifício de **efetuar pagamentos simbólicos, muitíssimo inferiores aos efetivamente devidos**, e com plena consciência do fato, uma vez que os corretos valores de suas bases de cálculo (receitas mensais de vendas) encontravam-se em seus livros fiscais, ou vieram, posteriormente, após intimação, a ser informados em suas DIPJ e DCTF (extratos às fls. 424 a 447).*

*À partir da apuração feita no curso dos trabalhos desta auditoria, que confirma os valores declarados pelo fiscalizado, e os dados dos pagamentos constantes do sistema SINAL06, elaborou-se os quadros a seguir, demonstrando a divergência entre os pagamentos efetuados e os valores devidos a título de IRPJ e CSLL.*

*Como pode ser observado, os pagamentos representam percentuais aleatórios, variando de 1,6 % (um vírgula seis por cento) a 9,25 % (nove vírgula vinte e cinco por cento) dos efetivamente devidos pelo IRPJ e de 1,8 % (um vírgula oito por cento) a 13,9 % (treze vírgula nove por cento) dos devidos pela CSLL.*

*A conduta descrita, por si só, já é claramente dolosa; aliada à não apresentação das DIPJ e DCTF, a que estava obrigado, e que permitiria ao fisco identificar os débitos, visava, única e exclusivamente, evitar que se tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, inclusive a sua natureza e circunstâncias materiais, enquadrando, em tese, na hipótese prevista no inciso I do art. 71 da Lei no 4.502/64: SONEGAÇÃO.*

(...)

*Destarte, restando caracterizado, em tese, o dolo dos agentes e a ocorrência de sonegação e conluio, o lançamento deve ser efetuado com aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) nos termos do disposto no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto no 3.000/99 (...).(Grifei)*

Ao contrário do que afirma o ilustre Relator, a partir do que consta nos autos, está evidente o intuito de fraude da contribuinte, bem como o dolo em sonegar tributos e contribuições federais, especialmente diante da omissão reiterada da apresentação de declarações e dos valores vultosos omitidos.

A primeira evidência do dolo está no fato de a contribuinte ter deixado de apresentar todas as declarações de DCTF e DIPJ relativas aos anos-calendários de 2002 a 2005. Trata-se de omissão reiterada da contribuinte e não simplesmente de omissão eventual, revelando uma clara intenção de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência dos fatos geradores.

A única justificava para a omissão reiterada da contribuinte é a intenção de sonegar os tributos devidos ao Fisco, uma vez que possuía todas as informações necessárias para apresentar as declarações. Isso porque, apesar de ter se omitido em relação às suas obrigações acessórias junto ao Fisco federal, a contribuinte apresentou ao Fisco estadual informações relativas às receitas anuais auferidas, compatíveis com a sua movimentação financeira. Além disso, as respectivas receitas foram registradas em seus livros contábeis e fiscais, tendo servido de base para o lançamento de ofício.

Com a devida vênia, o que para o ilustre Relator descaracteriza o intuito de omitir do fisco a ocorrência do fato gerador, entendendo evidenciar tal intuito, a medida que se o contribuinte possuía todas as informações necessárias, o que o impediu de entregar as declarações ao longo de quatro anos consecutivos?

A apresentação de DIPJ e DCTF consiste em obrigação acessória, prevista "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", conforme preceitua o art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional. O não cumprimento dessa obrigação acessória evidentemente retardou o conhecimento do Fisco federal da ocorrência do fato gerador, sendo acompanhada do não cumprimento da obrigação principal, conforme apontado pela Fiscalização:

*A contribuinte encontrava-se em plena atividade na realização de seu objeto social. No entanto, para com a Fazenda Nacional, omitia, sistematicamente, as informações obrigatórias devidas com a apresentação da DIPJ e as para fins de lançamento, via*

*apresentação das DCTF. O comportamento omissivo das obrigações acessórias fez-se acompanhar da falta de cumprimento da obrigação principal, na expectativa de que, em falta de ação do fisco ou na sua demora, viesse a operar a decadência.*

Outro aspecto que chama a atenção nesse caso, evidenciando o dolo, é o fato de serem devidos valores vultosos de tributos pela contribuinte ao longo dos anos de 2002 a 2005, somado ao fato de ter efetuado "pagamentos simbólicos, muitíssimos inferiores aos efetivamente devidos". Apesar disso, os valores devidos eram conhecidos pela contribuinte, tendo sido registrados em seus livros fiscais e contábeis e informados nas declarações apresentadas após intimação.

A Fiscalização, em seu Relatório do Trabalho Fiscal, apresenta a movimentação financeira da empresa e destaca que foram os "valores altamente significativos" apresentados ao fisco estadual que levaram à instauração da ação fiscal. Traça, ainda, comparação entre o valor devido ao Fisco federal e o efetivamente pago, em relação ao IRPJ e à CSLL. Para fins de demonstração, aqui destacarei a comparação realizada quanto ao IRPJ. Vejamos:

*A ação fiscal foi instaurada uma vez ter sido detectado, a partir de informações internas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que a contribuinte, estando omissa na entrega da Declaração de Informações da Pessoa Jurídica-DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF relativas aos anos-calendários de 2002 e 2003, **efetuara movimentação financeira e declarara receita para o fisco federal em valores altamente significativos**, conforme discriminado a seguir.*

<i>Anos</i>	<i>Movimentação Financeira</i>	<i>Receita declarada ao fisco estadual</i>
2002	26.135.394,75	13.119.055,49
2003	31.192.289,40	19.384.958,95

(...)

*No presente caso, o fiscalizado **utilizou-se do artifício de efetuar pagamentos simbólicos, muitíssimo inferiores aos efetivamente devidos**, e com plena consciência do fato, uma vez que os corretos valores de suas bases de cálculo (receitas mensais de vendas) encontravam-se em seus livros fiscais, ou vieram, posteriormente, após intimação, a ser informados em suas DIPJ e DCTF (extratos às fls. 424 a 447).*

*À partir da apuração feita no curso dos trabalhos desta auditoria, que confirma os valores declarados pelo fiscalizado, e os dados dos pagamentos constantes do sistema SINAL06, elaborou-se os quadros a seguir, demonstrando a divergência entre os pagamentos efetuados e os valores devidos a título de IRPJ e CSLL.*

*Como pode ser observado, os pagamentos representam percentuais aleatórios, variando de 1,6 % (um vírgula seis 10 por cento) a 9,25 % (nove vírgula vinte e cinco por cento) dos efetivamente devidos pelo IRPJ e de 1,8 % (um vírgula oito por cento) a 13,9 % (treze vírgula nove por cento) dos devidos pela CSLL.*

(...)

	Datas		Banco/ Agência	Valor Pago (R\$) (A)	Valor Devido (R\$) (B)	(A/B)
	Pagamento	Vencimento				
I	28/06/2002	30/04/2002	001/0270	742,74	40.061,53	0,01854
	31/07/2002	31/07/2002	001/0270	813,24	46.365,23	0,01754
	31/10/2002	31/10/2002	104/0159	1.189,16	63.198,85	0,01882
	31/01/2003	31/03/2003*	104/0159	1.777,44	88.578,76	0,02007
	30/04/2003	30/04/2003	104/0159	1.371,92	86.944,50	0,01578
R	31/07/2003	31/07/2003	104/0159	1.447,58	82.345,89	0,01758
	31/10/2003	31/10/2003	001/0270	1.134,94	95.648,31	0,01187
	30/01/2004	30/01/2004	001/0270	316,56	-	-
	30/01/2004	30/01/2004	001/0270	1.669,66	94.848,45	0,02094
P	30/04/2004	30/04/2004	001/0270	1.260,37	-	-
	30/04/2004	30/04/2004	001/0270	2.006,64	72.718,97	0,04493
	30/07/2004	30/07/2004	001/0270	549,02	-	-
	30/07/2004	30/07/2004	001/0270	2.402,57	79.898,00	0,03694
J	31/01/2005	31/01/2005	001/0270	3.562,98	69.732,26	0,05110
	29/04/2005	29/04/2005	001/0270	4.043,45	47.308,49	0,08547
	29/07/2005	29/07/2005	341/1419	4.996,43	53.996,67	0,09253
	31/10/2005	31/10/2005	001/0270	4.277,13	63.806,12	0,06703

O fato de a empresa ter omitido valores vultosos em tributos reforça o dolo necessário à sonegação, uma vez que não se pode considerar ser fruto de mera negligência ou esquecimento do sujeito passivo omitir a existência de tais valores no cumprimento de suas obrigações para com o Estado ao longo de quatro anos consecutivos, deixando de declará-los e pagá-los.

Logo, a vultuosidade dos valores omitidos do Fisco, o pagamento de valores irrisórios e a reiterada omissão na entrega das declarações comprovam o evidente intuito de fraude, materializado na sonegação de tributos.

Verifica-se, portanto, o dolo a partir do momento em que o sujeito passivo delibera por todo esse arranjo que não se mostra justificável, senão pelo intuito de não pagar tributos. Nesse sentido, também manifestou-se a Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, às e-fls. 690 a 705 (Volume 3):

*Ao contrário do que afirma a defendente, há provas mais do que suficientes para poder se afirmar o seu dolo. Senão vejamos: (i) nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 a movimentação financeira da empresa alcançou montantes expressivos; (ii) nesse mesmo período a empresa informou ao Fisco estadual haver auferido receitas anuais em montante compatível como a sua movimentação financeira; (iii) apesar disso, ainda em relação*

*ao mesmo período, a contribuinte não informou ao Fisco federal a ocorrência dos fatos geradores dos tributos e contribuições a este devidos, na medida em que não lhe apresentou espontaneamente sequer uma única DCTF ou DIPJ ao longo daqueles quatro anos; (iv) por fim, recolheu os mencionados tributos e contribuições federais em valores muito inferiores ao efetivamente devido.*

*Todos esses fatos, os quais, é bom destacar, não foram contestados pela impugnante, apontam para uma única conclusão possível: o dolo da contribuinte em sonegar (art. 71, I, da Lei nº 4.502/64) os referidos tributos e contribuições federais. Não há outra explicação razoável para este conjunto de fatos.*

Uma vez demonstrado o dolo nas condutas comissivas e omissivas empreendidas, resta configurada a sonegação, definida na legislação tributária (art. 71, da Lei nº 4.502/1964) nos seguintes termos:

*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.*

É importante destacar ainda que ao presente caso não há que se falar em afastar a qualificação da multa com base na aplicação da Súmula CARF nº 14, que preceitua que "*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 que deu ensejo à qualificação da multa de ofício pela Fiscalização não foi a apuração da omissão de receitas, que implicou o lançamento de ofício dos tributos devidos, mas sim os elementos já expostos que evidenciaram o intuito de fraude da contribuinte.

No que se refere à alegação apresentada em sede de contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de que a imposição da multa qualificada de 150% caracteriza confisco, cumpre esclarecer que a penalidade está prevista na legislação, de forma que impende aplicar a Súmula nº 2 deste CARF, que assim enuncia:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O fato é que, configurada a sonegação, conforme evidenciado pela Fiscalização, impõe-se a qualificação da multa de 150%, conforme art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (na redação aplicável à época dos fatos):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

Processo nº 10640.004758/2007-10  
Acórdão n.º **9101-002.726**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.102

---

(...)

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para reformar a decisão do colegiado *a quo*, e manter a qualificação da multa em 150%.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo