



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.720969/2015-25
ACÓRDÃO	1201-007.101 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COLEGIO CIDADE DE PIUMHI LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. IDENTIDADE DA DESCRIÇÃO DA CONDUITA QUALIFICADORA COM A PRÓPRIA INFRAÇÃO COLHIDA. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

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

Omissão de receitas, conceitualmente, não se confunde com sonegação, fraude ou conluio, não bastando a sua verificação para motivar a qualificação da multa de ofício.

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.

MULTA QUALIFICADA. NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO SOLICITADA EM TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL. AFASTAMENTO Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexo causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os fatos geradores colhidos pelo Fisco e a conduta descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/64.

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL.

A ausência da apresentação da escrituração fiscal é causa para o arbitramento nos termos do art. 47, I da Lei nº 8.891/95 (art. 530, III do RIR/99).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para exonerar a qualificação da multa de ofício, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

Adoto o Relatório do Acórdão Recorrido.

“Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrados em 04/06/15, exigindo crédito tributário no total de R\$ 745.097,11, aí incluídos o principal acrescido de multa de ofício (150%) e juros de mora calculados até 06/2015, em razão do arbitramento do lucro nos trimestres entre 06/2010 a 12/2012.

As infrações foram discriminadas no Relatório Fiscal, segundo o qual a ação fiscal objetivou verificar apuração das contribuições previdenciárias patronais e destinadas a terceiros e dos tributos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devidos em razão da exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeito a partir de 01/01/2010, conforme Ato Declaratório Executivo DRF/DIV nº 15, de 19 de maio de 2015.

Diz a fiscalização que a interessada foi intimada a apresentar os livros Diário e Razão ou livro Caixa, as folhas de pagamento e recibos de salários, bem como a justificar a incompatibilidade entre receitas e despesas e informar débitos trabalhistas não quitados, oportunidade na qual a contribuinte se limitou a apresentar as folhas de pagamentos e recibos de salários, deixando de fornecer os livros e esclarecimentos solicitados.

E que, no período no qual a contribuinte se manteve enquadrada no Simples Nacional (01/2010 a 12/2012), houve declaração em DASN de receita em valor inferior aos salários e encargos sociais informados em GFIP; bem como que a falta de apresentação dos livros Diários e Razão ou livro Caixa, solicitados mediante TIPF, impossibilitou a apuração da receita bruta real auferida e dos recursos aplicados pelo contribuinte no período, restando apenas a possibilidade legal de arbitrar o lucro, considerando a hipótese prevista quando a receita bruta não é conhecida, qual seja, de utilizar oito décimos dos salários e remunerações pagas aos trabalhadores, declarados em GFIP, conforme planilha “Base de Cálculo – IRPJ e CSLL”. (...)

As despesas com salários e remuneração de contribuinte individual, contidas na planilha supra, foram consideradas como total da receita auferida, na determinação do lucro arbitrado. Os valores dos tributos declarados em DASN foram descontados do lançamento. (...)

A fiscalização ressalta que, para efeitos de cobrança do Pis e da Cofins será lavrado auto de infração em processo específico, observadas as hipóteses legais de omissão de receita, em relação à qual se fará incidir as citadas contribuições sociais; bem como será lavrado auto de infração em processo específico para as contribuições previdenciárias.

A multa aplicada foi qualificada (150%), diante da evidência da sonegação fiscal (art. 71 da Lei nº 4.502/64), face constatação de declaração em DASN de receitas em valores inferiores aos salários e encargos informados em GFIP no período acima citado (01/2010 a 12/2012), conforme planilha “Receita x Salários e Encargos”, corroborada pela omissão da apresentação da escrituração contábil e fiscal e dos esclarecimentos solicitados quanto à incompatibilidade entre as receitas e despesas declaradas, evidenciando a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal da receita efetivamente auferida. (...)

O sócio foi arrolado como responsável solidário, nos termos do art. 124, I, do CTN (Daniel Alves Soares). Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 10665.721004/2015-50, apenso a este).

A interessada foi cientificada do auto de infração, na pessoa do seu representante legal, em 09/06/2015. O responsável solidário, Daniel Alves Soares, foi cientificado por via de edital eletrônico, publicado em 01/07/2015, porque fracassada a ciência pelo correio no endereço fornecido à RFB.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, em 02/07/2015, por intermédio de seus representantes legais, impugnação, acompanhada de documentos.

Preliminarmente, acusa a existência de vício no lançamento, pois a lavratura dos autos de infração se deu em 05/06/2015, antes de encerrado em 18/06/2015 o prazo legal de 30 (trinta) dias para apresentação de manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do Simples Nacional, em afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Ensina que o ordenamento jurídico vigente não permite condenação definitiva sem o devido processo legal.

No mérito, esclarece ter apresentado todos os documentos solicitados pelo Fisco, tendo sido excluída da sistemática do Simples Nacional sob o argumento da falta de apresentação dos livros diário e razão ou livro caixa, que pudesse identificar sua receita bruta.

No entanto, argumenta que o Fisco, para arbitrar o lucro, utilizou informações por ela prestadas quando da transmissão da GFIP e da DASN, sendo perfeitamente possível identificar, desta feita, a receita bruta, como, de fato, foi feito.

Acrescenta que a opção pelo Simples Nacional permite a simplificação da escrituração contábil. Nesse diapasão, conclui:

“... o fisco dispunha de todas as informações lançadas nas GFIP's e declaração de renda anual simplificada, para verificar se a Impugnante extrapolou ou não o valor da receita bruta anual, uma vez que seu objetivo social era e é perfeitamente permissível seu enquadramento no sistema simplificado de tributação. Assim, o Fisco não considerando as informações supra mencionadas e excluindo a Impugnante do Simples Nacional, certamente feriu os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, afrontando literalmente a Carta Magna, pois se o próprio Fisco conseguiu identificar a receita mensal e anual da Impugnante, como lançada nos relatórios que integram o presente Auto de Infração, e se esta receita não extrapolou os limites anuais, não há razão para excluir a Impugnante do Simples Nacional.” Pelo acima exposto, protesta pelo cancelamento do Auto de Infração. Se assim não for entendido, julga que a autoridade fiscal não poderia retroagir os efeitos da exclusão, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei, bem como dos artigos 105 e 106 do CTN, “pois a legislação aplica-se a fatos futuros e pendentes, admitindo-se em certos casos determinados no próprio CTN a irretroatividade de alguns efeitos, mas que não se aplica no presente fato impugnado”, razão que também ensejaria o cancelamento do feito.

Acerca da multa qualificada, diz que em momento algum feriu os dispositivos do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Apenas para argumentar, mantendo-se a exclusão do simples, entende que em função do arbitramento poderia incorrer em declaração inexata, mas não com o fito de sonegação de imposto, cabendo, assim, a penalidade no percentual de 75%. Cita jurisprudência no sentido de que a qualificação da penalidade exige a ocorrência da prova da fraude.

Por fim, ante o princípio da eventualidade, mantendo-se o auto de infração, com a exclusão do Simples Nacional, pelas razões acima expostas não há de se falar em sonegação fiscal tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/64, pois a conduta da Impugnante não se amolda à figura típica do dispositivo citado. Contrapõe-se, portanto, à representação fiscal para fins penais dos sócios à época dos fatos.

Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos e perícia técnica, acaso necessário.”

O Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, valeu-se do inteiro teor da Impugnação, justificando a conduta pelo fato de o Acórdão Recorrido ter mantido a integralidade do crédito tributário.

Ressaltamos que o Acórdão Recorrido apreciou a ilegitimidade passiva do Contribuinte para arguir matérias de defesa atinentes unicamente ao responsável solidário, entretanto, não se verifica tal questionamento na peça Impugnatória e nem mesmo no Recurso Voluntário.

É a síntese do necessário.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1. - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço, exceção feita à matéria a seguir indicada sob o tópico 1.2.

1.1. Inconstitucionalidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço, exceção feita ao tópico 1.2. deste voto.

Cabe frisar que o contribuinte aduz argumentos de violação a princípios constitucionais.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, **conheço do recurso, mas nego provimento ao pedido.**

1.2. Representação fiscal para fins penais

Também não se conhece do Recurso relativamente ao processo de representação fiscal para fins penais, por força da Súmula CARF nº 28, pela qual:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. **(Vinculante,** conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).”

O Contribuinte argui que não haveria que se falar em representação fiscal para fins penais, dado que a conduta da Impugnante não se amoldaria à figura típica da sonegação a que diz respeito o art. 71 da Lei nº 4.052/1964.

A despeito do teor da súmula, a avaliação da ocorrência das condutas a partir das quais decorreu a representação fiscal para fins penais será feita, e seu resultado certamente produzirá os devidos efeitos sobre a referida representação fiscal.

2. Preliminar de nulidade

O Contribuinte arguiu a nulidade do lançamento, por entender que ele somente poderia ter sido realizado antes do término do prazo para a apresentação de Manifestação de Inconformidade contra o ato de exclusão do Simples Nacional.

O Acórdão Recorrido consignou que referida Manifestação de Inconformidade foi considerada intempestiva, mas entendo ser este fato irrelevante para apreciar a alegação do contribuinte, pois o lançamento tributário decorrente da exclusão do Simples Nacional segue rito próprio e está sujeito ao prazo decadencial, que não se suspende ou interrompe durante o curso do processo administrativo voltado à exclusão.

Há, entretanto, evidente relação de prejudicialidade entre ambos, de maneira que eventual procedência do pleito do Contribuinte que afaste a exclusão afeta também este processo, sem, contudo, impedir sua tramitação, quanto menos impedir o ato de lançamento.

3. Mérito

3.1. Arbitramento

O arbitramento decorreu da não apresentação, pelo Contribuinte, dos livros fiscais acompanhados de esclarecimentos sobre a incompatibilidade verificada entre as receitas declaradas no DASN e as despesas com folhas de salários e encargos informada em GFIP.

O Contribuinte, em sua Impugnação e Recurso, argui que a GFIP e as informações prestadas no portal do Simples Nacional seriam suficientes para a verificação de sua receita bruta, e que justamente por serem suficientes permitiram a autuação.

Os pressupostos do arbitramento consolidados no art. 530 e seguintes do RIR/99, contudo, foram adequadamente atendidos. Houve intimação do contribuinte para a apresentar sua escrituração (Art. 530, III), o contribuinte não apresentou qualquer forma de escrituração e, não sendo conhecida a receita bruta do contribuinte, já que inverossímil supor que fosse ela menor que 80% das despesas informadas em GFIP, arbitrou-se o lucro com fundamento no art. 535, VII do RIR/99 (art. 51, VII da Lei nº 8.981/95).

Não se vislumbra, portanto, razões para afastar o arbitramento.

3.2. Multa de ofício qualificada

Já com relação à qualificação da multa de ofício, dirijo do Acórdão Recorrido.

A multa qualificada no patamar de 150% é resultado da duplicação da multa regulamentar, na forma preconizada pelo art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A qualificação da multa é fruto das condutas de sonegação ou de fraude praticadas pelo sujeito passivo, na forma definida pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

“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.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Trata-se de práticas dolosas, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

No caso em questão, a autoridade autuante qualificou a multa de ofício aplicada por julgar presente a conduta prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, conforme a fundamentação a seguir:

“V – APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – 150%:

1. Para efeito de aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, as condutas do contribuinte se enquadram na tipificação da figura jurídica da sonegação disposta no artigo 71 e incisos da Lei nº 4.502/96:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão 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, sua natureza ou circunstância material; II – das condições pessoais

de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

2. Para que possamos explicitar as condutas do sujeito passivo que se enquadram nos artigos de lei acima descritos que levaram a qualificação da multa e a aplicação da alíquota de 150% passamos a descrever as condutas durante a auditoria fiscal:

- Durante o período em que se manteve indevidamente enquadrado no regime de tributação pelo Simples Nacional, ou seja, de 01/2010 a 12/2012, o contribuinte declarou através das DASN – Declaração Anual do Simples Nacional, receitas em valores inferiores aos dos salários e encargos sociais declarados em suas GFIP, conforme demonstrado na planilha “**RECEITA X SALÁRIOS E ENCARGOS**”, anexada a este Relatório Fiscal.

- Embora intimado através do TIFP – Termo de Início de Procedimento Fiscal, o contribuinte deixou de apresentar os livros Diário e Razão ou livros Caixa e a justificativa para a incompatibilidade entre a receita declarada nas DASN e as despesas com salários e encargos declarados nas GFIP, impedindo desta forma, a apuração da receita bruta real auferida.

3. Concluimos, portanto, que os atos acima relatados caracterizam conduta de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária, o que em tese, caracteriza o crime de sonegação descrito no artigo 71 da Lei nº 4.505/1964.”

Em síntese, imputou-se a prática de fraude pois entendeu-se que o contribuinte declarou ao fisco reiteradamente ter auferido receitas inferiores ao apurado em arbitramento e deixou de apresentar à fiscalização seus livros fiscais, impedindo ou retardando, assim, conforme o relatório fiscal, a apuração da receita bruta real pelas autoridades fiscais.

Tratam-se, portanto, de 2 fundamentos, sendo o primeiro deles a omissão reiterada de receitas. Entendo que a simples omissão de receitas, seja decorrente de presunção legal ou aferida por presunção direta, não basta à qualificação da multa, conforme entendimento sumulado pelo CARF.

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Nesse sentido, acertadas as considerações do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, na parte em que seu voto foi vencedor no Acórdão nº 9101-005.366, de 2021. Vale ressaltar que, na época dos fatos subjacentes ao acórdão, a qualificação da multa ofício era prevista no 44, II da 9.430/96, o que não afasta o cabimento das razões expostas no voto ao caso em questão:

“MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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

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

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera *conjectura* sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

(...)”

São esclarecedores os seguintes excertos do voto:

“Pois bem, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de *omissão de receitas*, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo não justifica o afastamento da mandatária observância do enunciado da Súmula CARF nº 25:

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

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

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

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

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

No mesmo sentido, tratando especificamente da aplicação da Súmula CARF nº 14, temos o Acórdão nº 1402-003.427:

“(…)

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. IDENTIDADE DA DESCRIÇÃO DA CONDUTA QUALIFICADORA COM A PRÓPRIA INFRAÇÃO COLHIDA. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 14. AFASTAMENTO.

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

Omissão de receitas, conceitualmente, não se confunde com sonegação, fraude ou conluio, não bastando a sua verificação para motivar a qualificação da multa de ofício.

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.*”

De fato, adotar a reiteração da conduta como fundamento da qualificação da multa implica tomar os próprios elementos caracterizadores da infração tributária já sancionada (a omissão), como presuntivos do dolo específico que permitiria a qualificação da penalidade. No frígido dos ovos, é tarifá-la de maneira acriteriosa o elemento subjetivo.

O entendimento seria ainda mais gravoso do que se admite na esfera penal, em que a reincidência (conceito próprio e distinto da reiteração, que lá possui previsão legal) depende de prévia *condenação* pela mesma prática (não mera imputação), mas ainda assim não implica a presunção do elemento subjetivo doloso.

A reiteração da conduta por mais de um ano-calendário (bem como outras alegações que por vezes acompanham as autuações, como a disparidade entre as receitas omitidas e as declaradas e a transmissão de declarações zeradas) não são causas suficientes para revelar o dolo cuja confirmação é necessária à qualificação da multa. Tratam-se de circunstâncias inerentes e intimamente relacionadas à própria verificação da omissão, e não ao *animus* do agente.

Já relativamente ao segundo fundamento para a imputação de sonegação, qual seja, a de não apresentar sua escrituração contábil à fiscalização, tampouco pode ensejar o agravamento da penalidade, na medida em que é conduta posterior à ocorrência do fato gerador. Como bem decidiu-se no Acórdão 9101-005.385, *“os fundamentos para a qualificação da multa de ofício devem guardar nexos causal e relação direta com a infração cometida, demonstrando-se vínculo indissociável e consequencial entre os fatos geradores colhidos pelo Fisco e as condutas descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64”*. A não apresentação da documentação solicitada em intimação fiscal, por sua vez, dá-se em momento posterior à ocorrência do suposto fato gerador e tem consequências próprias distintas, como o agravamento da penalidade ou o próprio arbitramento.

Trata-se de racional que permeia as súmulas CARF nºs 96 e 133.

Assim, penso que o contexto não permite a aferição do dolo de maneira cabal como demanda o artigo 112, já que, se por um lado, as alegações do contribuinte não bastam para demonstrar definitivamente a ausência de dolo, por outro são suficientes para impor sobre este julgador a dúvida razoável que demanda a interpretação mais favorável ao contribuinte, como resultado da insuficiente demonstração, pela autoridade fiscal, do dolo merecedor da qualificação imbuído na conduta infracional.

3.3. Pedido de produção de todas as provas em direito admitidas

O contribuinte ainda pleiteou a produção de provas. Entretanto, o pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui necessariamente uma fase instrutória nos moldes do processo civil. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, conforme o artigo 16 da Lei nº 70235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo.

No caso, contudo, o pedido é genérico e injustificado, não merecendo acolhimento.

3.4. Da diligência e da perícia

Sobre os pedidos de diligência e perícia, penso que sua realização é desnecessária, porque a prova demandada é meramente documental e tal documentação é de elaboração atribuída ao contribuinte, de maneira que o mesmo fim poderia ter sido alcançado caso o contribuinte tivesse anexado a prova documental já solicitada desde a fiscalização, qual seja, Livro Caixa acompanhado da documentação de suporte.

Especificamente quanto ao pedido de realização de perícia, é indeferido tanto pelo não atendimento da exigência prevista no inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/1972 quanto pela prescindibilidade, pois, neste caso, mesmo considerando a faculdade de determinação de ofício de diligências e perícias facultada pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, a realização de perícia no caso em questão mostra-se inviável diante da ausência de qualquer substrato probatório sobre o qual pudesse ela se debruçar, afinal, *"a excelência da técnica, a virtuosidade da inspiração, a qualidade das ferramentas e todo o tempo disponível de nada valem para o artífice quando não há matéria apta a ser moldada"*¹.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário pra, na parcela conhecida, dar-lhe provimento parcial, afastando a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

¹ ALBUQUERQUE, Neudson Cavalcante. *Swap e hedge: Desafios probatórios para fins de redução de perdas*. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 299.

