



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10670.001917/2010-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-006.324 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL MM COMBUSTIVEIS LTDA

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os períodos de apuração dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por Divergência (efls. 1463 a 1485), interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Considerando que o Regimento Interno foi alterado pelas Portarias nºs 39, 152 e 169, o recurso será examinado em obediência a esse conjunto normativo. Insurge-se a Recorrente contra o Acórdão nº **1201-003.984** (efls. 1446 a 1461)., assim ementado:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ARBITRAMENTO DE LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A apresentação posterior de documentos necessários à apuração do lançamento não afasta o arbitramento do lucro. Súmula CARF nº. 59.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências dele decorrentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007, 2008

PEDIDO DE PERÍCIA E PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

Dever ser indeferido o pedido de perícia e produção de provas quando esse procedimento mostrar-se prescindível para a solução da lide, em face dos elementos já acostados aos autos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EX-SÓCIO E SÓCIO.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, nos termos do art. 135 do CTN, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: a) reduzir a multa qualificada de 150% para o percentual de 75%, nos termos do art.44, I, da Lei 9430 de 1996; b) afastar do polo passivo os ex-sócios e sócios indicados como responsáveis solidários; c) negar provimento ao recurso quanto as demais aspectos alegados pela recorrente. A conselheira Gisele Barra Bossa votou pelas conclusões do Relator com relação à multa qualificada e a atribuição de responsabilidade solidária (itens “a” e “b”). Os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e André Severo Chaves acompanharam o relator integralmente. Os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Efigênio de Freitas Junior votaram pelas conclusões do Relator com relação à responsabilidade tributária. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Allan Marcel Warwar Teixeira que votaram no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Cientificado do acórdão, a Fazenda Nacional apresentou o presente Recurso Especial suscitando a controvérsia acerca das seguintes matérias: qualificação da multa e atribuição de responsabilidade solidária.

O Despacho da presidência admitiu parcialmente o Especial, nos seguintes termos:

Identificam-se os elementos essenciais da decisão recorrida, relacionados à matéria:

- situação julgada – empresa que, nos anos 2006, 2007 e 2008, informou expressivo faturamento ao Fisco Estadual e teve expressiva movimentação bancária, mas apresentou de DIPJ zerada e não declarou nem recolheu valores de IRPJ e CSLL;

- fundamentos da decisão – para aplicação da multa qualificada é necessária prova de dolo específico por parte do contribuinte, caracterizado como “*intenção efetiva do agente em causar danos ao erário*”, “*ânimo ou esforço do contribuinte em ludibriar a fiscalização*”; no caso concreto não teria sido demonstrado o dolo específico, ficando evidenciada “*no máximo, omissão ocasionada pelos fatores narrados pela empresa*”.

Veja-se que embora o acórdão recorrido tenha referido, no relatório, a discrepância entre informações prestadas ao Fisco Estadual e à Receita Federal, tal aspecto não foi considerado relevante pelo Colegiado para a caracterização de dolo específico.

Essencialmente, o Colegiado *a quo* manifestou que os fatos narrados pela autoridade tributária – apresentação de DIPJ zerada para três anos-calendário, não-declaração de IRPJ e CSLL em DCTF, expressivo faturamento informado ao Fisco Estadual e omitido à Receita Federal – não caracterizavam *dolo específico*, evidenciando “*no máximo omissão*”. Também pronunciou que os fatos narrados pela defesa eram “*verossímeis*”. E por estes motivos, afastou a multa qualificada.

Passamos ao exame do paradigma n.º 1402-001.708, transcrevendo trechos concernentes à matéria:

“À fl. 103, do TVF, a autoridade autuante destacou que segundo dados colhidos dos sistemas internos da Receita Federal e da Secretaria de Fazenda do Maranhão -SEFAZ/ MA, tem-se o seguinte quadro da empresa, em relação a sua movimentação financeira no meio bancário, receita bruta declarada em DIPJ e saídas de mercadorias registradas em DIEF, durante os anos de 2004 a 2006:

ITEM/ANO-CALENDÁRIO	2004	2005	2006
MOV. FINANCEIRA	2.195.236,39	12.105.861,19	29.696.868,89
RECEITA BRUTA	OMISSA	INATIVA	14.756,40
SAÍDAS — SEFAZ/ MA	10.507.657,40	13.124.827,91	5.497.735,10

(...)

No caso dos autos, para poder creditar-se do ICMS, a empresa recorrente declarava seus rendimentos ao Fisco Estadual e, para não pagar PIS, Cofins, CSLL e IRPJ, não declarava tais valores à Receita Federal.

A questão que se coloca é quando se está diante de simples omissão, em que a multa é de 75% e quando se está diante de conduta dolosa com o intuito de sonegar tributos.

Nesta linha, este colegiado assentou entendimento de que nos casos em que o sujeito passivo declara um valor ao Fisco Estadual para poder creditar-se do ICMS e declara valores irrisórios ou nenhum à Receita Federal, resulta caracterizada a intenção dolosa, incidindo a multa de 150%, como foi aplicada no caso e que mantenho-a.”

Observam-se semelhanças entre as situações fáticas apreciadas nos dois processos, na medida em que no caso paradigma a empresa também informou ao Fisco Estadual expressivas receitas, enquanto omitiu-as à Receita Federal.

Diferentemente do entendimento manifestado no acórdão ora recorrido, a decisão paradigma considerou que a discrepância entre as informações prestadas ao Fisco Estadual e à Receita Federal era não só relevante como *suficiente para caracterizar a intenção dolosa*, ensejando a qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, resta comprovada o dissídio alegado frente ao primeiro paradigma.

O recurso também propõe divergência frente ao segundo paradigma, acórdão n.º 9101-01.202. Nessa parte, relata que o acórdão recorrido não reconheceu dolo na reiterada e sistemática omissão de montante expressivo de receitas, enquanto o paradigma entendeu que a omissão reiterada e sistemática de valores vultosos, em mais de um ano-calendário, afasta a possibilidade de erro, caracterizando intenção dolosa que justifica a multa qualificada:

“A decisão recorrida ainda divergiu de outros órgãos julgadores ao concluir que não cabe a exasperação da multa para o percentual de 150% quando verificada a conduta reiterada de omitir parcela significativa de rendimentos. Nesses termos:

(...)

Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s).

Verifica-se que em todos os casos confrontados foi questionada a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em igual hipótese, na qual o contribuinte omite montante expressivo da renda auferida de forma sistemática ao praticar conduta reiterada ao longo de mais de um ano-calendário.

(...)

(...) o caso não se insere dentre as previsões dos enunciados n. 14 e 25 da Súmula de Jurisprudência do CARF, pois não se traduz em simples omissão de rendimentos. O(s) paradigma(s) apresentado(s) demonstra(m) que quando a omissão de rendimentos ocorre de forma sistemática em valores expressivos não pode ser traduzida como simples a ensejar a multa em seu percentual usual (75%).

(...)

Segundo o(s) paradigma(s), em divergência com o acórdão recorrido, trata-se de típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de não declarar valores tributáveis, quando constatada a omissão de valores vultosos (em relação àqueles declarados) além de observada a prática do mesmo ilícito de forma sistemática, reiterada. O contribuinte demonstrou, desse modo, a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A magnitude dos valores omitidos, bem como a conduta praticada de forma sistemática e reiterada, afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

(...)

As situações fáticas cotejadas são similares e revelam esquemas conduzidos pelos contribuintes de modo a subtrair valores, muito superiores aos montantes declarados, da fiscalização tributária. Os esquemas transcritos nos acórdãos cotejados apresentam semelhanças que possibilitam a demonstração do dissídio.

Isso porque o Fisco demonstrou, em todos os casos, que não houve simples omissão de receitas, mas outras ações praticadas pelos autuados que denotam o conhecimento e a vontade dirigida a ocultar os valores recebidos da atuação do Fisco. No caso concreto, merece destaque além da reiteração da conduta e dos valores expressivos em relação ao montante declarado, o modus operandi adotado.”

Já identificados anteriormente os fundamentos da decisão recorrida, ora cumpre examinar o paradigma n.º 9101-01.202. Transcrevem-se trechos relacionados à matéria em exame:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que foi constatado que o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade (...).

Conforme preceitua o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, a multa qualificada é aplicável quando demonstrado o evidente intuito de fraude, seja por uma conduta que se subsuma nos conceitos legais de sonegação, fraude ou conluio, previstos, respectivamente, nos artigos 71, 72, e 73 da Lei n.º 4.502/1964, *in verbis*:

(...)

(...) a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei n.º 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados.

A conduta da fiscalizada **denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos.**

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) (...).”

(destaque do original)

Constata-se que de fato o paradigma considerou que a prática sistemática de declarar receitas a menor é suficiente para caracterizar “*conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos*”, enquadrada no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964 (por retardar o conhecimento do fato gerador pelo Fisco), com incidência da multa de ofício qualificada.

No presente processo, o acórdão recorrido também reconheceu que houve prática reiterada do contribuinte, de não declarar e não recolher IRPJ e CSLL em três anos-calendário, embora auferisse receitas expressivas; ainda assim, não vislumbrou intenção dolosa nesta conduta.

Assim sendo, reconhece-se o dissídio também com base no segundo paradigma.

Demonstrada a divergência, deve-se dar seguimento à matéria.

Apresentado o agravo para questionar a parte inadmitida, este foi rejeitado.

No mérito sustenta que não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar faturamento menor do que o real (zerado) ao Fisco federal, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido no acórdão recorrido.

Vê-se o intuito de fraude quando a Recorrida adota a prática de declarar ao Fisco Federal um faturamento que sabia não ser verdadeiro. Assim, é muito claro que a contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco.

Demonstrado que a contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco Federal, não há a menor dúvida de que agiu com dolo. E a vontade dolosa resta absolutamente clara, quando se vê que a Recorrida passou informações sabidamente falsas somente ao Fisco Federal.

A infração foi reiterada, ou seja, a contribuinte estava ciente dos seus atos, e mais, estava certa de que sairia impune, de que o ilícito estaria “valendo a pena”. Então, a fraude é ainda muito mais grave, pois não decorreu de atos isolados, ao contrário, vê-se uma clara prática fraudulenta, a merecer repúdio ainda muito maior.

Intimada a interessada apresenta contrarrazões em que indica a impossibilidade de conhecimento do Recurso por se opor a matéria já sumulada. No mérito sustenta que não há de falar na incidência de multa qualificada ao caso em análise, vez que não restou evidenciada nenhuma conduta dolosa do contribuinte em sonegar impostos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

Inicialmente, cumpre destacar que o acórdão n. **1402-001.708** não se presta a comprovar a divergência. Isto porque, segundo excerto do voto condutor, trata-se de um grande esquema de sonegação de tributos federais, em que foi criada empresa de fachada e utilizadas interpostas pessoas no quadro societário da mesma, com intuito de ludibriar o Fisco e proporcionar ao sócio de fato enriquecimento ilícito. Portanto, situação fática muito distinta daquela presente nos autos ora em análise em que a qualificação da multa é pleiteada baseia-se, conforme registra o próprio despacho de admissibilidade, no fato de a empresa, nos anos 2006, 2007 e 2008, ter informado expressivo faturamento ao Fisco Estadual e teve expressiva

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

movimentação bancária, mas apresentou DIPJ zerada e não declarou nem recolheu valores de IRPJ e CSLL. Neste aspecto, afastou o paradigma indicado.

Contudo, em relação ao paradigma 9101-001.202, entendo demonstrada a divergência. Transcrevo excerto do acórdão para indicar a similitude fática e o posicionamento contrário ao adotado no acórdão recorrido:

“A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que foi constatado que o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade (...).

Conforme preceitua o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, a multa qualificada é aplicável quando demonstrado o evidente intuito de fraude, seja por uma conduta que se subsuma nos conceitos legais de sonegação, fraude ou conluio, previstos, respectivamente, nos artigos 71, 72, e 73 da Lei n.º 4.502/1964, in verbis:

(...)

(...) a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei n.º 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados.

A conduta da fiscalizada denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) (...).”

Portanto, resta demonstrada a similitude fática necessária a ensejar o Especial tão somente em relação ao segundo paradigma.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Mérito

O tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada por este E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, que até culminou na edição de Súmulas.

Como se sabe, nos termos das Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96:

Súmula CARF n.º 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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF n.º 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão n.º 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão n.º 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão n.º 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão n.º 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão n.º CSRF/01-05820, de 14/04/2008

Assim, cumpre apontar que a **multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Ademais, 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.

A “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.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Claramente, tal critério de repetição é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabe também verificar se a *proporção* da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos período, como anteriormente explorado, seria elemento fático hábil para socorrer a validade da justificativa para se dobrar a monta da multa de ofício, imposta ao contribuinte inadimplente.

Na esteira daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta* e/ou *proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

E, nesse sentido, tratando-se de pena, tal ausência de respaldo legal objetivo e expreso – seja em relação à reiteração ou à proporção da infração, ou mesmo a ambas as características conjugadas - resulta na sua conseqüente sujeição total ao crivo hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ante todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de negar provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que a multa qualificada deveria ser restabelecida.

A PGFN demonstrou divergência jurisprudencial acerca do cabimento daquele gravame na hipótese em que o sujeito passivo, *de forma reiterada, deixou de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, fato este que se comprova mediante a constatação de que as suas declarações estavam zeradas, enquanto para o Fisco Estadual informava os valores corretos, conforme atestam os livros fiscais de entradas, saídas e de apuração de ICMS apresentados.*

Consoante relatado no acórdão recorrido, a autoridade lançadora apontou que as DIPJ dos anos-calendário 2006 a 2008 foram apresentadas zeradas, a última durante o procedimento de fiscalização, mas os livros fiscais estaduais e as declarações prestadas no âmbito da Secretaria Estadual da Fazenda de Minas Gerais apresentavam expressivo faturamento, além da também expressiva movimentação financeira nos períodos. As DCTF também foram apresentadas sem a declaração de débitos de IRPJ e CSLL.

A autoridade julgadora concordou com a aplicação da multa qualificada sobre os tributos devidos sobre o lucro nos períodos fiscalizados conforme sintetizado no relatório do acórdão recorrido:

Considerou correta também a imposição de multa qualificada de 150%, pois o recolhimento de contribuições sociais (PIS e COFINS), e que possuem como base de cálculo o faturamento, demonstrava a existência de movimentação financeira, comprovando, assim, a prática de quaisquer infrações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.4502/64. Por sua vez, constata que as multas foram aplicadas de acordo com o teor do art.44 , inc.I, parágrafo 1ª, da Lei 9430/1996, com as alterações efetuadas pela MPs 303/96 e 351/07 e Lei n.11488/07.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, confirmou os contornos da conduta da Contribuinte ao trazer, em destaque, os seguintes aspectos para manutenção do crédito tributário principal exigido:

Chama atenção o relato constante no Auto de Infração, nas folhas 41 e ss, que, embora intimada 4 vezes nos períodos referentes a 26/04/2010, 06/07/2010, 01/09/2010 e em 21/09/2010 (acostado às fls.63), não foi apresentado pelo contribuinte os seguintes documentos: a) Livros diário dos anos calendário 2006, 2007 e 2008; b) Livros Razão e Lalur dos anos-calendário 2007 e 2008; c) Livros Registro de Inventário dos anos-calendário 2006 a 2008; d) Livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do ano-calendário 2008; e) Contrato social e alterações contratuais vigentes de 2006 a 2008; f) Parte dos extratos bancários das contas correntes mantidas junto à instituições; financeiras de 2006 a 2008; g) Notas fiscais referentes às entradas de combustíveis de 2006 e 2007;(Termo de Intimação Fiscal nº 02); h) Saldo a pagar da conta fornecedores em 2006 e 2007; ;(Termo de Intimação Fiscal nº02); i) Demais informações e esclarecimentos solicitados. Igualmente, também não houve recolhimento de IRPJ devido por estimativa nos anos de 2007 a 2008 (código de rastreamento n. 2362), e constatou-se que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento de IRPJ devido por lucro presumido entre os anos calendários 2006 a 2007 (código de rastreamento n. 2089) Não houve recolhimento de IRPJ devido por estimativa referente aos anos-calendário 2007 a 2008, código de recolhimento 2362. A COMERCIAL MM não efetuou qualquer recolhimento de IRPJ devido pelo lucro presumido referente aos anos-calendário 2006 a 2007, código de recolhimento 2089. Também não houve a formalização pelo regime de lucro presumido.

Porém, apesar destas omissões no âmbito a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro, e do reconhecimento das receitas auferidas em face do Fisco Estadual, o Colegiado *a*

quo compreendeu que a qualificação da penalidade não poderia subsistir, por entender que, *para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei é preciso que se demonstre a existência de dolo, o que, na interpretação do relator do acórdão recorrido, não ficou evidenciado no presente caso, no máximo, omissão ocasionada pelos fatores narrados pela empresa.* Afirmou a ocorrência de simples omissão de receita adicionando que:

Note-se que dolo diferencia-se de culpa, que decorre de omissão ou ação por imperícia, negligência ou imprudência. Da narrativa dos fatos apresentados pelo Contribuinte, pode-se observar que são verossímeis. A responsabilidade subjetiva, nos casos citados, e a apuração da intenção efetiva do agente em causar danos ao erário público deve ser comprovada.

Reforce-se, ainda, que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não é elemento definitivo para a caracterização das condutas autorizadas da qualificação a multa.

[...]

Ainda, parece-me que não constou consignado o evidente intuito de fraude ou sonegação apto a caracterizar a aplicação da multa qualificada, por não ficar demonstrado o ânimo ou esforço do contribuinte em ludibriar a fiscalização. Tanto é que 21 dias após o auto de infração conseguiu organizar a entrega de documentos e retificação de declarações. Há que se afastar portanto o dolo específico que deve compor as condutas fraudulentas ou sonegadas.

O voto condutor do paradigma nº 1402-001.708, de seu lado, bem observa que condutas desta natureza não caracterizam simples omissão:

Nos termos do artigo 282 e seguintes, do regulamento do imposto de renda, há omissão de receita sempre que o sujeito passivo deixar de indicar, a quem deve pagar os tributos (Fisco) a totalidade dos valores recebidos em face ao exercício de determinada atividade empresarial.

No comércio de mercadorias há relações jurídico-tributárias com o Fisco dos Estados e do Distrito Federal, a quem se deve pagar ICMS e com a União que tem competência para exigir PIS, Cofins, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, IRPJ e CSLL, quando devidos.

No caso dos autos, para poder creditar-se do ICMS, a empresa recorrente declarava seus rendimentos ao Fisco Estadual e, para não pagar PIS, Cofins, CSLL e IRPJ, não declarava tais valores à Receita Federal.

A questão que se coloca é quando se está diante de simples omissão, em que a multa é de 75% e quando se está diante de conduta dolosa com o intuito de sonegar tributos.

Nesta linha, este colegiado assentou entendimento de que nos casos em que o sujeito passivo declara um valor ao Fisco Estadual para poder creditar-se do ICMS e declara valores irrisórios ou nenhum à Receita Federal, resulta caracterizada a intenção dolosa, incidindo a multa de 150%, como foi aplicada no caso e que mantenho-a.

Como se vê, a intenção de não recolher e deixar de informar ao Fisco Federal as atividades exercidas e os tributos dela decorrentes fica evidenciada quando o sujeito passivo presta informações equivalentes ao Fisco Estadual. No presente caso, inclusive, observou-se na sessão de julgamento que a Contribuinte, à semelhança daquela referida no paradigma, também figuraria em um contexto favorável em face do Fisco Estadual, por praticar o comércio de combustíveis.

O paradigma nº 9101-01.202, por sua vez, enfoca a omissão reiterada nas DIPJ apresentadas por sujeito passivo que tem conhecimento dos fatos geradores praticados, nos seguintes termos:

De plano, para os fatos geradores em tela, há que se afastar as hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, pois em momento algum a fiscalização indica que a recorrida tenha praticado “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”, ou agido em conluio.

Por outro lado, a conduta da recorrida se enquadra na hipótese fática do art. 71 acima transcrito, pois a recorrida tinha total conhecimento das suas bases tributáveis e do imposto de renda devido. Todavia, apresentou DCTF e pagou tributos durante vários anos consecutivos calculados sobre 10% das bases tributáveis que constava da sua escrita contábil.

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal. Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei n.º 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

Assim, não resta dúvida que a recorrida agiu intencionalmente (com dolo) ao omitir, em todas as declarações apresentadas, os valores das receitas e tributos devidos, retardando o conhecimento do fisco quanto aos fatos geradores efetivamente ocorridos, aliado ao fato de não efetuar o recolhimentos de qualquer valor nos períodos de apuração fiscalizados.

A conduta da fiscalizada denota o claro intuito de sonegar os tributos devidos.

Diante deste cenário, tem razão a PGFN quando argumenta:

Não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar faturamento menor do que o real (zerado) ao Fisco federal, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido no acórdão recorrido.

Entretanto, ainda que provado o ilícito, de acordo com a jurisprudência do CARF, somente caberia o agravamento da multa, quando restasse demonstrado o “evidente intuito de fraude”. Ou seja, caberia demonstrar que a contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

Com efeito, vê-se o intuito de fraude quando a Recorrida adota a prática de declarar ao Fisco Federal um faturamento que sabia não ser verdadeiro. Assim, é muito claro que a contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco.

Por outro lado, não se pode afastar a multa, sob alegação de que a contribuinte colaborou com a fiscalização, afinal este é um dever a ela imposto e não uma benesse para com o Fisco.

Ora, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502/64, que não é, de forma alguma, permitido à contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco.

Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no Direito Tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional.

A doutrina pátria já se manifestou acerca do dever de colaborar com a fiscalização. Válido transcrever as lições de JAMES MARINS³:

“f. Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm, contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais, etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Isto é, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação da Administração tributária. Não estão os particulares, empresas ou instituições, obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial”

ALBERTO XAVIER⁴ também confirma que o contribuinte possui o dever de colaborar com a fiscalização:

“C) O dever de colaboração dos particulares

(...)

(...) Por parte do contribuinte tal dever não pode configurar-se como um dever ou encargo de prova, mas como um dever de facultar meios de prova cuja valoração caberá ao órgão de aplicação do direito, ou seja, como um dever de colaboração na instrução do procedimento, de natureza análoga ao que recai sobre terceiros”

Assim, demonstrado que a contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco Federal, não há a menor dúvida de que agiu com dolo. E a vontade dolosa resta absolutamente clara, quando se vê que a Recorrida passou informações sabidamente falsas somente ao Fisco Federal.

A Contribuinte, ao longo dos três anos-calendários fiscalizados, embora reconhecendo volume significativo de receitas nos livros e declarações ao Fisco Estadual, nada recolheu ou declarou no âmbito dos tributos incidentes sobre o lucro, quer em relação às estimativas mensais ou nas apurações trimestrais e anuais, bem como apresentou DIPJ omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada resultaram no âmbito do IRPJ e da CSLL. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de

³ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. Dialética, pp. 178 e 179.

⁴ XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Forense, pp. 149 e 150.

infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- *Acórdão n.º 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão n.º 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Em circunstâncias praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma n.º 9101-003.663⁵, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base imponible, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

Por todo o exposto, nesta matéria deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.