



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

Processo n° 10830.010853/2007-15
Recurso n° 167.956 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.856 – 1ª Turma**
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PACKDUQUE INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Recurso a que se dá provimento.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais,

1) Pelo voto de qualidade, conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. 2) No mérito, também pelo voto de qualidade, dar provimento, vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias (Relatora), Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Junior, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, o Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de nº 1301-000.829, proferido em sessão de 14 de março de 2012, pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Auto de Infração (fls. 04/37) foi lavrado para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em decorrência da constatação de suposta omissão de receitas oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada e reporta-se aos anos-calendários de 2002 e 2003. Ainda, houve a aplicação de multa qualificada, uma vez que a Fiscalização considerou que houve evidente intuito de fraude por parte do contribuinte em retardar o conhecimento do Fisco da ocorrência do fato gerador dos tributos.

Conforme relatório do acórdão recorrido, a Fiscalização foi motivada pelos seguintes fatos:

- (i) Constatação de que a empresa fora constituída no ano de 2000 com o mesmo quadro societário, a mesma atividade econômica e mesmo domicílio da empresa PACKTEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.
- (ii) Falta de pagamentos de IPI.
- (iii) Não apresentação do livro registro de apuração do IPI.
- (iv) Divergência de valores informados a título de estoque de matérias primas na DIPJ 2002 (estoque final zero) e DIPJ 2003 (estoque inicial R\$ 1.122.135,50).

Irresignado, o contribuinte apresentou tempestiva Impugnação (fls. 529/552) na qual aduziu, em síntese:

- (i) Nulidade do procedimento, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal continha autorização apenas para fiscalização do IRPJ e IPI do ano de 2002 e descumprimento das condições necessárias para requisição das informações de movimentação financeira.
- (ii) Nulidade em razão do descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional, porquanto a Fiscalização desconsiderou as informações contidas nas DIPJs para a comprovação da origem dos depósitos, realizando o lançamento sobre a totalidade dos depósitos.
- (iii) Aduziu o não cabimento da penalidade qualificada por presunção de fraude e de omissão de receitas.
- (iv) Não havia necessidade de se proceder ao arbitramento, uma vez que a própria fiscalização obteve informações quanto aos depósitos bancários nas DIPJs.
- (v) Decadência quanto aos fatos geradores ocorridos em 2002.

Sobreveio o acórdão de nº 14-19.625, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 755/782) que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.
NULIDADE.*

Apurando-se infração em relação a tributo contido no MPF-F, que também configure, com base nos mesmos elementos de prova, infração a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - RMF. NULIDADE.

Verificado que o procedimento adotado pela fiscalização encontra fundamento no Decreto nº 3.724, de 2001, que autoriza a expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF, bem como na Portaria SRF nº 180, de 1 de fevereiro de 2001, não há que se falar em nulidade do feito.

PRELIMINARES. MATÉRIA DE MÉRITO.

Rejeitam-se questões postas como preliminares que, na verdade, atacam o mérito do lançamento.

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA OMISSÃO DE RECEITAS.
DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CSLL PIS. COFINS.*

Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/195, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem, observadas as especificidades de cada um.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. IMPEDIMENTO DE APRECIÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O protesto pela juntada posterior de documentação não obsta a apreciação da impugnação, e ela só é possível em casos especificados na lei.

PEDIDO DE PERÍCIA NEGADO.

Incabível a perícia quanto à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos, da verificação de exigências legais ou de detalhes que não sejam a ela importantes.

SUSTENTAÇÃO ORAL. 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a sustentação oral no julgamento de 1ª instância, devendo este pedido ser veiculado em eventual recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

PRAZO DECADENCIAL. FRAUDE.

Improcede a alegação de decadência quando o lançamento foi realizado no prazo prescrito no art. 173, inc. I, do CTN, norma aplicável em caso de configuração de conduta fraudulenta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

FALTA DE ESCRITURAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS.

A não-apresentação ou o extravio dos livros fiscais obrigatórios, em especial o Livro Caixa na apuração pelo Lucro Presumido, impõe a necessidade do arbitramento do lucro.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

As circunstâncias específicas do caso, ao permitirem identificar o evidente intuito de fraude, justificam a aplicação da multa qualificada.

Não se conformando com a decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 786/823), no qual reiterou as razões de sua impugnação.

Às fls. 832, consta expressa renúncia do contribuinte ao recurso, exceto quanto à qualificação da multa e à decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 2002.

Sobreveio o acórdão de nº 1301-000.829, da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, ao examinar as duas questões que não foram objeto de renúncia pelo contribuinte, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa de lançamento de ofício de 150% para o percentual de 75% e, como consequência, reconhecer a decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 2002. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anos calendários: 2002 e 2003

MULTA QUALIFICADA – SÚMULA CARF n. 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. 4.502/64.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO PRAZO DECADENCIAL – Afastada a hipótese legal prevista ao final do § 4º do art. 150 do CTN, e tendo ocorrido declaração/pagamento dos tributos exigidos no ano-calendário objeto dos lançamentos, a contagem do prazo decadencial contar-se-á da data do fato gerador da obrigação tributária, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 973.733/SC).

A Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256/2009, apresentou Recurso Especial (fls.858/863) aduzindo interpretação divergente da Lei Tributária quanto à qualificação da penalidade. Apresentou como paradigmas os acórdãos de nº 101-95.282, da Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, que em caso análogo manteve a qualificação da penalidade por omissão reiterada de rendimentos e o acórdão de nº 9101.001.002, da 1ª Turma da CSRF, que entendeu configurar dolo a conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas.

Em exame de admissibilidade às fls. 1782/1786 foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1833/1853.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que a Conselheira Karem Jureidini Dias, relatora do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pela relatora original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em janeiro de 2014, passo a formalizar o voto:

O recurso é tempestivo e foi objeto de despacho de admissibilidade às fls. 1782/1786. A despeito de o recurso ter sido objeto de exame de admissibilidade, entendo que algumas considerações quanto ao seu conhecimento merecem ser realizadas.

O Recurso merece reexame de admissibilidade porque, conforme se observa da ementa do v. acórdão recorrido, a decisão embasou-se em entendimento sumulado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no enunciado nº 25, *in verbis*:

Súmula CARF n. 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.4.502/64.

Sendo assim, como fundamentou a decisão em entendimento sumulado, sequer deve ser conhecido, posto que é o que estabelece o artigo 18, inciso XXI, do Regimento Interno do CARF, abaixo transcrito:

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

(...)

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso; (grifos nossos).

Acrescento que, no meu entender, simplesmente mencionar a súmula não seria suficiente para impossibilitar o recurso, devendo-se averiguar se o caso subsume-se à súmula. A questão que importa é que respectiva súmula foi aplicada em razão de exame de provas a que procedeu Câmara *a quo*. Referida análise de provas não foi objeto de Embargos ou prequestionamento pela D. Fazenda Nacional. Ora, se não há prequestionamento da matéria e prova conclusiva pela aplicação da Súmula, seja por meio de embargos ou no Recurso

Especial manejado pela d. Fazenda Nacional, não há como se conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, porque precluída a matéria fática acerca da inexistência de dolo.

Por tais razões, entendo que não merece ser conhecido o recurso da d. Fazenda Nacional.

Contudo, se vencida quanto a esta preliminar, passo à análise meritória, iniciando com breves considerações acerca da sanção tributária. Delimitando a lide, a questão versa sobre a qualificação da penalidade, nos termos do artigo 44, inciso II da Lei 9.430/96, em razão de conduta reiterada de omissão de receitas e, como consequência, a determinação do *dies a quo* do prazo decadencial pela regra do artigo 150, § 4º ou se pela regra do artigo 173, I, ambos do Código Tributário Nacional.

O vocábulo sanção é adotado pelo direito positivo brasileiro tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção.

A sanção, enquanto meio coercitivo, é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe¹. Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente. A desobediência de um dever imposto por uma norma jurídica corresponde ao denominado ilícito, o qual é a razão da imposição da sanção, consequência jurídica.

Na norma sancionadora, verifica-se no antecedente um fato jurídico correspondente a determinado evento ilícito vertido em linguagem competente. No consequente, está a própria sanção com as indicações precisas dos sujeitos do vínculo (*in casu*, o contribuinte e a fazenda) e a forma de calcular-se o montante da penalidade aplicável.

Desta feita, a sanção é uma consequência jurídica que pode ser tanto de natureza indenizatória, anulando os efeitos do ato ilícito praticado, quanto penalizatória, apenando aquele que cometeu o ilícito. Sobre a natureza indenizatória e penalizatória da multa, Hector Villegas² classifica-as como *repressivas* ou *repressivo-compensatórias*, dependendo da finalidade de castigar o infrator, ou castigá-lo e ressarcir o fisco pelos prejuízos sofridos. Em ambos os casos, a consequência jurídica deverá pretender coibir a ilicitude.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que tenta impedir.

Dito isto, partindo do tipo de ilícito, passa-se ao elenco das espécies de sanções que se verificam em lançamentos de ofício de natureza tributária, mais especificamente, as multas. As multas, no direito tributário, podem ser aplicadas em decorrência, principalmente, do não-pagamento de tributo, da mora ou da inobservância de obrigação acessória.

Em lançamentos de ofício poderão ser encontradas, isolada ou cumulativamente, sanções de natureza tributária, administrativa ou penal-tributária. Será de natureza tributária, se aplicada em razão de descumprimento de uma obrigação tributária

¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p556.

² Curso de direito tributário, ob cit., p.259.

(obrigação de dar, entregar dinheiro aos cofres públicos). Será de natureza administrativa, se relacionada ao descumprimento de uma obrigação acessória (obrigação de fazer). E, será de natureza penal tributária a sanção aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando a fraude ou a sonegação fiscal.

Para o evento do não pagamento, nos lançamentos de ofício, verificamos a imposição de multa de ofício, espécie de sanção pecuniária. As multas de ofício são penalidades pecuniárias repressivo-compensatórias ou, por vezes, predominantemente repressivas, que normalmente asseguram o recebimento do crédito tributário pelo erário. Tais multas podem aparecer como valores fixos ou por limites (máximo e mínimo), mas, via de regra, as multas de ofício constituem-se em percentuais aplicáveis sobre o valor do tributo devido ou do fato jurídico.

O percentual e a base (tributo devido ou fato jurídico), quantificadores da sanção, variam de acordo com a sua natureza predominantemente repressiva ou compensatória, dependendo das características do descumprimento da obrigação.

No âmbito federal, a multa de ofício será agravada (percentual aumentado pela metade), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos. Será qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude.

No caso de qualificação da penalidade, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, § 1º (na redação vigente à época do lançamento), estabelece que “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] 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”. Ou seja, importante observar que a menção aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é feita para limitar a qualificação da multa apenas aos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio.

Há, portanto, que se distinguir a fraude do mero erro ou entedimento do contribuinte acerca de determinado fato. Isto porque, a multa de ofício qualificada é sempre aplicada para os casos em que se pretende a fraude ou a sonegação. Por esta razão, a autoridade administrativa deve observar, para a imputação desta espécie de multa, a existência do elemento subjetivo, o dolo. O dolo se verifica pela vontade do agente de alcançar o resultado (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo.

Afirma-se que a autoridade administrativa precisa averiguar se efetivamente existiu dolo para que então possa imputar a multa qualificada, com base no próprio Código Penal Brasileiro, o qual assevera no parágrafo único do artigo 18 que: “*Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.*”

Ainda que se verifique falta de pressuposto para a imputação do que ora se denomina multa qualificada, pode ser esta reduzida para multa de ofício sem qualificação, não impedindo a manutenção do crédito tributário. Isto porque a responsabilidade pelo pagamento do imposto é objetiva. O elemento subjetivo só alcança a qualificação da multa. A multa qualificada, que se ousa descrever de natureza “penal tributária”, tem característica repressiva e punitiva devido à grave natureza do evento ilícito que se configura em sua hipótese.

Neste passo, a sanção administrativa de natureza predominantemente punitiva será aquela única, dentre as multas tributárias, de natureza subjetiva, na qual se identifica a vontade do agente (intuito doloso) e o nexó entre sua atitude e a sonegação, a fraude ou o conluio.

O conluio é o ajuste doloso entre duas pessoas (físicas e/ou jurídicas), visando a sonegação ou a fraude. Tanto a sonegação quanto a fraude correspondem a ações ou omissões tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou acontecimento do fato jurídico tributário, respectivamente. Na definição de Ruy Barbosa Nogueira, a sonegação *impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido*³.

Assim, sem dúvida necessária, ao menos, a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal, pois, enquanto para o primeiro aplica-se o elemento subjetivo (trata-se de sanção de caráter personalíssimo), para o segundo, aplica-se o critério objetivo. Enquanto as sanções penais e penais-tributárias se referem à conduta do agente, as sanções meramente fiscais, assim como as sanções administrativas, referem-se ao fato (ex. falta de pagamento de imposto).

Nesse ponto, para a falta de pagamento do imposto aplica-se a responsabilidade objetiva, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional: *“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

Já a aplicação da “multa qualificada” pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada. Para a aplicação da sanção administrativa de natureza “penal tributária”, além da infração tributária haverá que ser verificada a participação e vontade do agente.

Sobre este aspecto, nunca é demais lembrar que a mera falta de pagamento de tributo não é crime, tampouco ato doloso. Arrematando a questão, o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro⁴ também pugna pela responsabilidade pessoal do agente por infrações decorrentes de dolo específico, firmando o seguinte entendimento:

“RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE. Em princípio, a responsabilidade tributária por infrações da legislação fiscal cabe ao contribuinte ou ao co-responsável, como tais definidos no CTN Mas este, como vimos, em certos casos taxativos, também a estende a terceiros os arts. 134 e 135). Em certos casos especiais, a responsabilidade será de quem cometeu a infração o agente sem que nela se envolva o contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária. Isso acontece, em princípio, quando o ato do agente também se dirige contra o representado ou quando se reveste de dolo específico.

O CTN distingue três hipóteses. A primeira é a de a falta constituir ao mesmo tempo um crime ou contravenção penal. Mas, nesse caso, também, responde o contribuinte fiscalmente, se o agente estava no exercício regular de administração, mandato, função, emprego ou no cumprimento de ordem expressa de quem podia expedi-la.

No terceiro caso, há diferentes hipóteses de o agente ter praticado atos contra os seus representados, mandantes, preponentes, patrões, etc. seria

³ Curso de direito tributário, ob. cit., p.202

⁴ Arquivo Judiciário 71/10, Revista Forense 115/143, in Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954.

demais puni-los quando já são vítimas e culpa não revelaram nas faltas dos prepostos. Mas entenda-se: a responsabilidade é exclusiva do agente quanto aos efeitos das infrações (multa, inclusive moratória, se se apossou dos fundos do mandante ou patrão e correção monetária,). Mas se o sujeito passivo continua responsável pelo imposto devido por atividade, ato ou coisa que fez surgir a obrigação tributária.”

Conclui-se, assim, que a qualificação pressupõe a existência de fraude ou sonegação. Portanto, sempre que houver qualificação, esta deve ser motivada em separado, já que não se confunde com o próprio motivo do lançamento, sendo certo que a motivação pressupõe uma ilicitude especialmente qualificada de natureza penal tributária.

Voltando ao presente caso, o v. acórdão recorrido, por unanimidade de votos, afastou a qualificação da multa, em observância à Súmula CARF nº 25. Conforme esclarecido no voto do acórdão recorrido:

“(…) o motivo declinado pela Fiscalização para qualificar a multa, foi o fato de a contribuinte ter declarado em DCTFs, valores incompatíveis com a sua movimentação financeira nos anos-calendários de 2002 e 2003.

Por seu turno, a omissão de receitas não foi apurada com base na circularização de informações/documentos das empresas que adquiriram mercadorias da ora recorrente (prova direta), mas sim, exclusivamente com base na movimentação financeira da contribuinte, presunção legal capitulada no artigo 42 da Lei 9.430/96), ou seja, a despeito de haver prova direta da efetiva omissão de receitas, conforme demonstrativo ‘Vendas DIPJ Terceiros’, a receita bruta apurada pela fiscalização para proceder ao lançamento dos tributos, se deu com base nos depósitos/créditos bancários de origem não comprovada.”

Por tais razões, prevaleceu o entendimento de que seria aplicável a Súmula CARF nº 25, a qual dispõe:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Verifica-se, portanto, que a qualificação da penalidade no caso vertente se deu em razão da utilização de presunção de omissão de receitas, pelo que presumiu-se a intenção dolosa, já que outros dados não foram alegados pela fiscalização. A presunção em si e *per si* não comporta a acusação de dolo para imputação de multa qualificada.

Ainda, conforme pretende a Fazenda Nacional, com base no acórdão de nº 9101-001.002 citado como paradigma, a mera conduta reiterada do contribuinte de omitir receitas já comprovaria de forma inequívoca o seu intuito doloso. Ocorre que, neste caso, como bem salientado pelo r. acórdão recorrido, a despeito de a fiscalização carrear aos autos novos elementos, tais como informações de empresas que adquiriram mercadorias da contribuinte, a acusação de dolo se deu pelo fato de a fiscalização entender que a Recorrente agiu de forma dolosa em esconder da administração tributária parte substancial de suas receitas em dois anos-calendário.

Ainda, como também asseverou o r. acórdão recorrido, a omissão de receitas não foi apurada com base na circularização de informações/documentos das empresas que adquiriram mercadorias da ora Recorrente, mas sim, exclusivamente, com base na movimentação financeira da contribuinte (presunção legal capitulada no art. 42 da Lei 9.430/96). Se é de presunção que se trata, não há que se falar em multa qualificada. A reincidência de presunção da mesma forma não autoriza *per si* a qualificação da penalidade.

Sendo assim, entendo que a reincidência *per si* na hipótese de mera presunção não é suficiente para caracterizar o dolo, partindo a Fiscalização de premissa equivocada ao realizar o lançamento em comento, penalizando o contribuinte com a multa qualificada.

Consequentemente, afastada a qualificação da penalidade e comprovado nos autos que o contribuinte apresentou as DCTFs de 2002 e 2003, declarando parte dos tributos efetivamente devidos, (fls. 488/495), correto o reconhecimento da decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 2002, uma vez que o contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 17 de dezembro de 2007.

Ante o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da d. Fazenda Nacional e, se vencida quanto ao conhecimento, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso.

(Assinado digitalmente)
Marcos Vinícius Barros Ottoni

Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

Com as devidas vênias, ousou discordar da relatora, pelas razões que, a seguir exponho.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO:

Quanto ao conhecimento do recurso, adoto como razões de decidir as mesmas constantes do despacho de admissibilidade, nos autos à fl. XX, o qual transcrevo, no que interessa, in verbis:

“Cientificada em 05/07/2012 (fl. 855), a recorrente interpôs recurso especial em 06/07/2012 (fls. 858/863) alegando divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido de que não ficou caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual afastou a multa de ofício qualificada.

A recorrente argumenta em síntese que, em caso análogo ao presente, existe entendimento jurisprudencial no sentido de manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, considerando caracterizado o evidente intuito de fraude em caso similar de omissão reiterada de rendimentos. Indica como paradigmas hábeis para sustentar a divergência o

Acórdão nº 10195.282, da Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido em 11/12/2005, e o Acórdão nº 9101001.002, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido em 24/05/2011.

(...)

O presente recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade.

Assim, passo a apreciação da admissibilidade da divergência.

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas, na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão nº 10195.282

MULTA QUALIFICADA A

prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

Acórdão nº 9101001.002

MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

De outra parte, a ementa do acórdão recorrido foi vazada nos seguintes termos, na parte que interessa ao exame deste recurso:

MULTA QUALIFICADA – SÚMULA CARF n. 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que a prática reiterada na omissão de receitas caracteriza o intuito doloso e justifica a aplicação da multa qualificada.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge desta interpretação ao dispor que o dolo não restaria comprovado na hipótese examinada. Para melhor caracterização do entendimento exarado, transcrevo abaixo trechos do voto condutor do acórdão no qual o relator examinou a matéria:

O Relator da decisão de primeira instância, após extensa consideração quanto aos conceitos de dolo e sonegação, assentou:

No caso presente, a própria autuante, com o devido zelo, preocupou-se em justificar a qualificação da penalidade em razão das circunstância- específicas do caso, quais sejam:

- a) a grande divergência entre os valores de receitas declaradas em suas DIPJs e a movimentação financeira de origem não comprovada, assim como a própria significância dos valores transitados nas suas contas bancárias;
- b) a reiteração da conduta, constatada durante os anos de

2002 e 2003. (grifo nosso)

E ainda cabe acrescentar a ocorrência de outras circunstâncias que comprovam a conduta dolosa do sujeito passivo:

a) a falta de escrituração contábil dos valores depositados nas contas bancárias, mantidas, portanto, à margem da contabilidade, o que igualmente embaraça a ação fiscal;

b) coincidência das empresas PACKDUQUE e PACKTEC, instaladas no mesmo endereço, com a mesma atividade e o mesmo quadro societário, conforme apontada pela Representação Fiscal da ALF Viracopos, ambas atuando da mesma forma, em relação aos depósitos bancários.

Este quadro, portanto, toma absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar a maior parte dos ingressos significativos encontrados em suas contas correntes bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade auferidas ao longo de três períodos de apuração seguidos.

Por sua vez, a Recorrente alega que a DRJ aperfeiçoou o lançamento ao apontar, além das circunstâncias indicadas pela autoridade fiscal, mais duas que justificariam a conduta dolosa do lançamento. Diz carecer competência à Delegacia da Receita Federal de Julgamento para suprir ausência de fundamento do ato administrativo de lançamento tributário, devendo estar adstrita exclusivamente ao julgamento da legalidade do indigitado ato.

De fato, a despeito de a fiscalização carrear aos autos outros elementos que comprovaram a omissão de receitas pela Recorrente, tais como, informações de empresas que efetivamente adquiriram mercadorias da contribuinte em valores substanciais aqueles por ela declarados, a qualificação, como visto acima, se deu pelo fato de a fiscalização entender que a Recorrente agiu de forma dolosa em esconder da administração tributária, parte substancial de suas receitas em dois anos calendário. Ou seja, o motivo declinado pela fiscalização para qualificar a multa, foi o fato de a contribuinte ter declarado em DCTFs, valores incompatíveis com a sua movimentação financeira nos anos calendário (sic) de 2002 e 2003.

Por seu turno, a omissão de receitas não foi apurada com base na circularização de informações/documentos das empresas que adquiriram mercadorias da ora Recorrente (prova direta), mas sim, exclusivamente com base na movimentação financeira da contribuinte (presunção legal capitulada no art. 42 da Lei 9.430/96), ou seja, a despeito de haver prova direta da efetiva omissão de receitas, conforme demonstrativo "Vendas DIPJ Terceiros", a receita bruta apurada pela fiscalização para proceder ao lançamento dos tributos, se deu com base nos depósitos/créditos bancários de origem não comprovada.

Logo, entendo plenamente aplicável a Súmula CARF n. 25, que prescreve: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

(...)

Diante de tais razões, muito bem fundamentadas, conheço do recurso.

DO MÉRITO DO RECURSO:

"Conforme consta do despacho acima transcrito, a divergência a ser superada por esta Câmara diz respeito, de forma concisa e objetiva, ao seguinte:

“Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que a prática reiterada na omissão de receitas caracteriza o intuito doloso e justifica a aplicação da multa qualificada.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge desta interpretação ao dispor que o dolo não restaria comprovado na hipótese examinada..”

Bem resumiu, o despacho decisório, a divergência posta, e esta Câmara, após exaustivos debates, decidiu por acompanhar o entendimento do acórdão paradigma, cujo voto condutor, do eminente conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, transcrevo, a seguir, in verbis:

“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 o contribuinte apresentou declarações de rendimentos (DIPJ) e dos tributos devidos (DCTF) relativos aos anos 2000 e 2001 com valores zerados, embora tenha apurado lucros em sua contabilidade.

O acórdão recorrido adota o posicionamento, no ponto recorrido, de que a apresentação da declaração inexata não é suficiente, por si só, para a aplicação da multa qualificada, estando assim ementado:

MULTA QUALIFICADA. A prestação de declaração inexata, por si só, não autoriza a aplicação da multa qualificada.

A recorrente argumenta que a decisão que reduziu a penalidade contraria a prova dos autos, que evidenciariam o comportamento doloso do contribuinte com vistas a evitar o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores pela autoridade fazendária.

Trata-se, portanto, de reexaminar se os elementos contidos no processo administrativo fiscal são ou não suficientes para a aplicação da penalidade qualificada.

Passo, então, a examinar os argumentos da recorrida e os elementos do processo.

(...)

Ora, se a fiscalizada estava ciente de que devia tributos relativos aos anos de 2000 e 2001, conforme espelhava sua escrituração contábil e fiscal, porque não efetuou as retificações devidas antes do início do procedimento fiscal? A conclusão óbvia é que

não tinha de fato a intenção de retificar os dados, somente vindo a fazê-lo ante a ação da fiscalização.

Resta evidente a intenção deliberada de omitir as rendas e tributos devidos no período citado, como vistas a retardar o conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

(...)

Outro argumento da recorrente é o de que a conduta do contribuinte não se constituiu um fato isolado, que pudesse ser caracterizado como erro eventual ou involuntário, mas um série repetida de omissões das suas receitas e tributos devidos ao Fisco nos anos de 2000 e 2001. Com efeito, o que se verifica nas declarações originais apresentadas pela autuada é a sucessiva omissão das bases de cálculos e tributos devidos durante pelo menos dois anos consecutivos, o que não pode ser atribuído a mero erro ou falta de organização do responsável pela contabilidade, como chegou a alegar a fiscalizada em seu recurso voluntário. A própria fiscalizada admite que teve conhecimento dos dados tributáveis no transcorrer do ano de 2003,

ou seja, bem antes do início da ação fiscal.

(...)

A Lei nº 9.430/1996, no inciso II do seu art. 44, prevê a aplicação da multa qualificada nas situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. O art. 71 da Lei nº 4.502/1964, têm a seguinte redação:

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.

(grifei)

Pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 2000 e 2001, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo), caracterizadores do tipo penal previsto na lei.

(...)"

Acrescente-se às razões acima, o que dispõe o Termo de Verificação Fiscal, à fl. 38, sobre a conduta da recorrente, especificamente, no nosso caso. Transcrevo, a seguir, em excertos:

"(...)

1) Trata-se de ação fiscal originada de Representação Fiscal da ALF/VIRACOPOS, cópia anexada ao presente Termo (Documento 1), protocolizada através do processo no. 10831.008508/2003-88, motivada pelos seguintes fatos:

A empresa Packduque Indústria de Plásticos LTDA - CNPJ 04.214.651/0001-35, foi constituída em 14/02/2000 com o

mesmo quadro societário, com a mesma atividade econômica e domiciliada no mesmo endereço onde funcionava a empresa Packtec Indústria e Comércio de Produtos Plásticos LTDA - CNPJ 56.121.106/0001-06.

B - Questionada sobre a ausência do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a empresa alegou que o serviço de industrialização foi efetuado por terceiros, além de ter havido compra de mercadorias com crédito e pouca venda no ano de 2002. Não foi apresentado o Livro Registro de Apuração do IPI e não foram encontrados pagamentos de IPI no Sistema SINAL08.

C - Existem divergências entre os valores declarados na DIPJ a título de estoque de matéria prima. Na DIPJ/2002 consta R\$ 0,00 e na DIPJ/2003 está declarado R\$ 1.122.135,50 como estoque de matéria prima do ano imediatamente anterior.

(...)

DOS FATOS/INDÍCIOS

6) Nos anos-calendário de 2002 e 2003, foram apuradas movimentações financeiras presumidas, com base na CPMF, expressivamente incompatíveis com as receitas declaradas nas DIPJ 2003 e 2004, conforme a seguir demonstrado:

Ano 2002- Movimentação Financeira total por Instituição Financeira-em Reais

CNPJ Instituição Financeira Valor da Movimentação (R\$)

33.700.394/0001-40 UMBANCO 1.206.789,28

58.160.789/0001-28 Banco SAFRA 5/A 28.273.952,59

60.701.190/0001-04 Banco ITAU 5/A 5.573.129,39

60.746.948/0001-12 Banco BRADESCO S/A 12.141.360,02

60.889.128/0001-80 Banco SOFISA 5/A 10.762.718,41

TOTAL (1) 57.957.949,69

Receita Declarada

DIPJ (2) 12.169.043,68

Diferença Apurada -

- (2) 45.788.906,01

Ano 2003 - Movimentação Financeira total por Instituição Financeira - em Reais

CNPJ Instituição Financeira Valor da Movimentação (R\$)

07.450.604/0001-89 Banco Indl e Comi S/A 1.011.100,28

33300.394/0001-40 UNIBANCO S/A 5.246.434,27

58.160.789/0001-28 Banco SAFRA S/A 37.313.478,91

60.701.190/0001-04 Banco ITAU 5/A 6.177.288,12

60.746.948/0001-12 Banco BRADESCO S/A 59.487.225,46

60.889.128/0001-80 Banco SOFISA 9.752.002,61

TOTAL (1) 118.987.529,65

Receita Declarada

DIPI (2) 18.344.955,00

Diferença Apurada -

(1)- (2) 100.642.574,65

7) Além dos indícios de sonegação citados acima, de forma concorrente, a Receita Federal, através de consulta as DIPJ de terceiros, obteve informações sobre valores de vendas para diversos clientes da empresa fiscalizada, o que corrobora para a convicção de que a movimentação

financeira é de fato relativa a receitas de vendas de comercialização dos produtos produzidos pela fiscalizada, as quais foram deixadas, em grande parte, à margem do conhecimento do fisco federal. Os clientes que declararam ter comprado produtos da empresa fiscalizada constam do Demonstrativo "Vendas DIPJ Terceiros", que totaliza R\$ 20.867.245,94, no ano de 2002, e R\$ 43.284.282,25, no ano de 2003, anexado ao presente Termo de Verificação (Documento 2).

(...)

15) Conforme já exposto, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprobatória da origem dos recursos que possibilitaram a realização dos depósitos e/ou créditos nas contas bancárias, bem como os livros DIÁRIO/RAZÃO/CAIXA/LIVROS AUXILIARES com a escrituração das referidas movimentações Financeiras. Foram apresentados apenas os Livros de Registros de Entradas e Saídas do ano de 2002 e planilha referente à movimentação bancária do ano de 2002, a qual confirma que os valores constantes do Quadro 1 acima são decorrentes da venda de mercadorias.

16) Embora tenham sido apresentados, em relação ao ano de 2002, os Livros de Registros de Entradas e Saídas e as Notas Fiscais de Saída, não foram apresentados documentos que justificassem a movimentação financeira da fiscalizada, que excede os valores constantes das DIPI entregues a SRF, tanto em relação ao ano de 2002 quanto em relação ao ano de 2003.

Assim, as receitas brutas foram apuradas com base nos DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, nos termos do art. 42 da lei 9.430/196.

17) DO ARBITRAMENTO DO LUCRO: Tendo em vista a inviabilidade do acesso desta auditoria aos livros fiscais e contábeis e/ou Livro Caixa da fiscalizada, visando a aferição da exatidão das bases de cálculo do Lucro Presumido em relação aos anos-calendário de 2002 e 2003, não restou alternativa a esta fiscalização senão a de recorrer ao recurso extremo do ARBITRAMENTO DE OFÍCIO DO LUCRO, mediante a aplicação de coeficiente de 9,6% sobre RECEITA DE VENDAS APURADAS COM BASE NOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS.

18) Ressalta-se ainda que, como foram apresentadas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF dos anos de 2002 e 2003, conforme pesquisa anexada ao presente Termo de Verificação, os valores constantes das mesmas serão considerados no presente lançamento de ofício.

(...)"

Processo nº 10830.010853/2007-15
Acórdão n.º **9101-001.856**

CSRF-T1
Fl. 19

Diante de todo o exposto, e considerando todos os elementos factuais trazidos à análise, entendo que não se tratou, in casu, de uma mera presunção de omissão de receitas. Não se tratou, incasu, de uma mera presunção de omissão de receitas, por si só, como pretende a recorrente.

Ao contrário, a descrição dos fatos feita pela autoridade fiscal – ensejando o arbitramento dos lucros por falta de documentação fiscal e contábil – por si só, justifica a qualificação da multa.

Dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

È como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes