ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.012209/2008-62

CÓPIA

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

Processo nº	10830.012209/2008-62
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.266 – 1ª Turma**
Sessão de	03 de março de 2016
Matéria	Arbitramento e Multa Qualificada
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MOINHO HORTOLÂNDIA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

Quando os aspectos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelos acórdãos paradigmas justificam as decisões distintas, fica inviabilizado o processamento do recurso especial de divergência.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por diversos meses consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido em relação a matéria do arbitramento, por unanimidade de votos, os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rêgo e Luis Flávio Neto votaram pelas conclusões. Em relação à matéria da qualificação da multa, recurso conhecido por maioria de votos, vencida a Conselheira Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada) e a Conselheira Cristiane Silva Costa votou pelas conclusões. No mérito, dado provimento ao recurso, para restabelecer a multa qualificada de 150%, e, em decorrência disso, restabelecer também a exigência de PIS/COFINS para os fatos geradores ocorridos até novembro/2003 por maioria de votos. Vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo e Carlos Alberto Freiras Barreto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação a duas matérias: arbitramento dos lucros e qualificação da multa de ofício.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1201-000.845, de 07/08/2013, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de, entre outras coisas, cancelar o arbitramento dos lucros nos anos-calendário de 2003 a 2006 e afastar a qualificação da multa de ofício.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2007

DECADÊNCIA - TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO. Nos casos de tributos sujeitos ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamento por homologação, havendo pagamento, deve ser aplicado o prazo decadencial inserto no artigo 150, § 4° do CTN.

MULTA QUALIFICADA - Para que a multa de ofício seja qualificada, a fiscalização deverá comprovar de forma inequívoca que o contribuinte agiu dolosamente na execução de alguma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

OPÇÃO LUCRO PRESUMIDO - ARBITRAMENTO - IMPOSSIBILIDADE. A falta de suporte ao livro caixa não torna imprestável à tributação a escrituração do contribuinte, uma vez que este é optante pelo lucro presumido e tinha sua receita conhecida.

PRESUNÇÃO OMISSÃO DE RECEITA. Para a autuação decorrente de presunção de omissão de receita a lei exige que, devidamente intimado, o contribuinte deixe de comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações que ensejaram o crédito em conta de depósito. Além disso, prevê que a receita ou rendimento omitido será considerado auferido no mês em que for efetuado o crédito pela instituição financeira. Desrespeitadas as regras previstas no artigo 42, caput e § 1º, deve ser cancelado o auto que é fundamentado em tal artigo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para: AFASTAR a qualificação da multa de ofício; CONSIDERAR alcançados pela decadência quinquenal os lançamentos (i) do IRPJ e da CSLL, para os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2003, e (ii) do PIS e da COFINS, para fatos geradores ocorridos até 30/11/2013. No mérito, em relação aos anos calendário de 2003 a 2006, CANCELAR o lançamento, por considerar o arbitramento indevido, além de, quanto aos valores constantes do Anexo II, não terem sido observadas as regras do artigo 42 da lei 9430/96. Em relação ao ano calendário de 2007, EXCLUIR da tributação os valores constantes do Anexo II.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos para as matérias acima mencionadas.

No recurso especial, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL

- o julgado ora recorrido, como questão central, analisou a necessidade de arbitramento do lucro ao caso em apreço e concluiu que o contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, manteve no decorrer do ano-calendário Livro Caixa, estando dispensado da escrituração contábil completa. Como na hipótese o contribuinte apresentou o Livro Caixa, as faltas apontadas pela Fiscalização não impõem o arbitramento do lucro, já que é medida extrema;

- nesse sentido, o acórdão desafiado diverge da jurisprudência do CARF sobre a melhor exegese do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- analisando caso similar, o Acórdão nº 1102-000.918, assentou o posicionamento de que a apresentação do Livro Caixa somente eximiria o contribuinte de sua obrigação, caso o mesmo registrasse a integralidade da sua movimentação bancária, o que, obviamente, não ocorreu na hipótese. Eis a ementa do julgado:

> Acórdão nº 1102-000.918
>
> ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.
>
> Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou, na hipótese de tributação com base no lucro presumido, o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

- tal acórdão paradigma expressa entendimento contrário ao acórdão recorrido, na medida em que exige que a totalidade das receitas financeiras do autuado estejam registradas no Livro Caixa, inclusive a movimentação bancária, para que o mesmo possa ser considerado suficiente e capaz de afastar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido;

- nesse jaez, cumpre trazer à colação outro precedente o Acórdão nº 1302-001.256 que, decidindo questão em tudo similar à ventilada nos presentes autos, adotou tese jurídica diversa, chegando à conclusão inteiramente oposta à da Col. Câmara recorrida. Por ora aponta-se como paradigma, para fins de configuração do dissídio jurisprudencial:

> Acórdão nº 1302-001.256
>
> ARBITRAMENTO. CABIMENTO. A falta de escrituração da conta bancos, a não-apresentação de lastro documental e a existência de lançamentos estranhos às normas contábeis são razões que justificam o arbitramento do lucro, por tomarem imprestável a escrituração contábil para apurar o lucro real.
>
> DEPÓSITOS BANCÁRIO. ORIGENS DE INGRESSOS NÃO-COMPROVADAS. A não-comprovação da origem dos depósitos bancários é o indício, do qual decorre a presunção de omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei n° 9.430/1996.

- da simples leitura do trecho extraído do precedente apontado, é inegável que o mesmo esposou entendimento contrário ao acórdão vergastado. Isso porque, novamente exige-se que a movimentação financeira do autuado esteja totalmente escriturada ou, caso contrário, que exista lastro documental para embasar a movimentação;

- diferentemente dos paradigmas acima transcritos, o colegiado ora recorrido considerou que a mera apresentação do Livro Caixa pelo autuado, com lançamentos contábeis resumidos e incompletos, e que não representam, em absoluto, a totalidade da movimentação bancária do mesmo, seria suficiente para afastar a possibilidade de arbitramento do lucro;

- por outro lado, também merece reparos a r. decisão ora recorrida, na parte em que desqualifica a multa de ofício;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão nº 103-23.495, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária:

> Acórdão nº 103-23.495
>
> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004.
>
> Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.
>
> Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.
>
> [...]
>
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei na 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória na 351, de 22 de janeiro de 2007.

- o acórdão paradigma acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário;

- segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa;

- também no sentido de que a conduta reiterada do contribuinte em omitir receitas configura ato doloso é o Acórdão nº 9101-001.002, proferido em maio deste ano pela 1ª Turma da CSRF, ora utilizado como paradigma:

> Acórdão nº 9101-001.002
>
> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.
>
> Ementa: 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § lº do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996".

- demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas acima transcritos, nos termos do art. 67 do RI-CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial;

DA NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

- a r. decisão *a quo,* com toda vênia, é contrária à lei, especificamente ao disposto no art. 47 da Lei 8.981/95, que estabelece as hipóteses de arbitramento do lucro, bem como à prova dos autos, que demonstram que a escrituração do contribuinte não possibilitava a apuração do lucro presumido;

- o acórdão ora recorrido entendeu por afastar o arbitramento do lucro, unicamente pelo fato de que o contribuinte ter apresentado o Livro Caixa, o que na sua visão, se coaduna com a exigência legal destinada aos contribuintes que apuram o lucro em sua forma presumida;

- a hipótese sob exame se enquadra perfeitamente na causa justificadora da medida elencada na alínea "a" do inciso II do art. 47 acima mencionado, porquanto se trata de situação em que a escrituração a que estava obrigado o contribuinte revelou evidentes indícios de fraude ou continha vícios, erros ou deficiências que a tornavam imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira;

- trata-se, como visto, de hipótese em que o contribuinte efetuou os lançamentos contábeis referentes às entradas (recebimentos de vendas de produtos) de forma resumida, agrupando várias operações em um único registro e falta de contabilização de boa parte de sua movimentação financeira, tanto que o lançamento foi consolidado com base na presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada;

- tal deficiência nos registros contábeis, sem dúvida, obstaculizaria a apuração do lucro presumido. Tendo a Fiscalização analisado escrituração que lhe foi exibida, e concluído pela sua imprestabilidade para efeitos de determinação do lucro presumido, não há como se afastar a hipótese de tributação com base no lucro arbitrado, pois esta é uma medida que deve ser aplicada quando resta evidenciado que todos os esforços despendidos no sentido da apuração do resultado com base nos registros contábeis e comerciais, se restaram infrutíferos;

- a desclassificação de escrita, é pacífico, somente deve ser adotada nos casos extremos. É, por assim dizer, a última das opções admissíveis ao Fisco, que, ao contrário, deve se esforçar ao máximo, para aproveitar aquilo que foi escriturado, sob risco, inclusive, de no futuro ver seu trabalho totalmente desprezado;

- se trata, em verdade, de saber, se a apuração e a determinação dos resultados tributáveis pode ser feita com ou sem o abandono da escrita fiscal;

- por outro lado, o que se objetiva com a desclassificação é apenas apurar-se um resultado que, em razão de inúmeras deficiências detectadas, não pode ser aquele que consta da escrituração, totalmente eivada de deficiências absolutamente incontornáveis. E este, definitivamente, é o caso dos autos!

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- na hipótese sob exame, como já ressaltado nos itens precedentes, verifica-se que a irregularidade apurada obstaculizaria a apuração do real lucro apurado pela empresa, devendo, pois, ser mantido o arbitramento do lucro levado a efeito pela fiscalização;

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

- a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal;

- há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano;

- no caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007);

- como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de omitir receitas, por anos-calendário consecutivos, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada;

- conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa;

- conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição expressiva do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente sonegação de valor considerável do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo;

- por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- uma vez indiscutivelmente patenteado o cabimento da multa qualificada em decorrência da atitude fraudulenta e dolosa do contribuinte, conforme evidenciado acima, torna-se forçoso o afastamento da decadência em relação aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos até 3º trimestre de 2003, e dos fatos geradores do PIS e da COFINS até novembro de 2003, tendo em vista a aplicação do art. 173, I, do Código Tributário Nacional;

- com efeito, o próprio art. 150 do CTN ressalva, em seu § 4º, que o prazo de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, não se aplica em casos de dolo, fraude ou simulação, sendo incidente, em hipóteses tais, como a versada nos presentes autos, o art. 173, I, do mesmo diploma legal. Resta claro, portanto, que não há se falar em decadência no presente caso;

DOS PEDIDOS

- ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial no sentido de se reformar o acórdão recorrido, na parte objeto de irresignação, para restabelecer o arbitramento do lucro do contribuinte, bem como a multa de 150% (cento e cinqüenta por cento) por se ter, configurado a ação fraudulenta, afastando-se, via de conseqüência, a decadência acolhida, nos termos da fundamentação supra.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.011/2015, de 11/02/2015, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

> Para o **arbitramento de lucro**, a PFN aponta que [...]
>
> [...]
>
> Verificou-se que no relatório do acórdão recorrido reproduziu-se trecho do termo de verificação fiscal em que consta que a fiscalização baseou-se no art. 527 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) para considerar que havia sido descumprida a determinação legal de a escrituração da pessoa jurídica abranger todas as suas operações, inclusive as bancárias (fl. 1.671 do e-processo). Esse art. 527 do RIR/99 dispõe:
>
> [...]
>
> Do mesmo termo de verificação fiscal foi reproduzido no relatório do acórdão outro trecho em que consta que, entre outros problemas detectados na escrituração, a contribuinte não havia escriturado integralmente sua movimentação bancária, pois créditos e pagamentos a fornecedores foram reiteradamente omitidos (fl. 1.671 do e-processo):
>
> [...]
>
> No caso do Acórdão paradigma nº 1102-000.918, está explicitado na ementa o entendimento de que contribuinte tributada com base no lucro presumido está obrigada a apresentar à autoridade tributária o Livro Caixa, no qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, para não sujeitar-se ao arbitramento do lucro.
>
> Ou seja, em ambos manifestou-se entendimento sobre possibilidade de arbitramento de lucro para pessoa jurídica optante pelo lucro presumido: no paradigma, considerou-se necessária a escrituração de toda a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

movimentação financeira, inclusive bancária, ao passo que a falta de escrituração da movimentação bancária foi considerada insuficiente para justificar o arbitramento dos lucros no caso do recorrido, porque isso não teria impedido que se conhecesse a receita tributável, conforme atesta trecho extraído do voto do relator:

[...]

Desse modo, conclui-se que foi demonstrada a divergência de entendimentos para essa matéria por meio desse paradigma.

Quanto ao outro paradigma, verificou-se que na sua ementa foi exposto entendimento sobre arbitramento do lucro de pessoa jurídica que adotava o lucro real, tendo sido relacionadas falhas contábeis e problemas documentais que tornam a escrituração contábil imprestável para apurar o lucro real. Tanto no paradigma quanto no recorrido o arbitramento de lucro deveu-se ao prescrito pelo art. 530 do RIR/99:

[...]

Das hipóteses de descumprimento desse art. 530, parte se dirige exclusivamente a quem adota o lucro real. Como não foi demonstrado precisamente a correlação entre um caso e outro de modo a evidenciar que os diferentes regimes de apuração não teriam interferido no decidido, conclui-se não ser possível transpor o entendimento do paradigma para contribuinte, bem como que esse paradigma não demonstrou a divergência de interpretação para essa matéria (art. 67, §6º do RICARF).

Contudo, uma vez que a divergência de entendimentos foi demonstrada por meio de um dos paradigmas apresentados, conclui-se que foram satisfeitos os requisitos para a admissibilidade do recurso especial para essa matéria.

Para a **qualificação da multa de ofício**, a PFN alega que [...]

[...]

Verificou-se que no caso do recorrido a fiscalização lançou multa qualificada com base no art. 44 da Lei n° 9.430/96 para vários anos (de 2003 a 2007), em face da presunção de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei n° 9430/96.

[...]

Verificou-se que no caso do Acórdão paradigma nº 103-23.495, as circunstâncias foram assemelhadas: a contribuinte foi autuada por presunção de omissão de receitas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido aplicada multa qualificada por ter a contribuinte escriturado receitas bastante inferiores àqueles efetivamente auferidos nos anos-calendário de 2000 a 2004, nelas englobadas as referentes aos lançamentos por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Nesse caso prevaleceu o entendimento de que a prática de omitir receitas por mais de 3 anos de forma reiterada denota o evidente intuito de fraude, e que, portanto era cabida a multa qualificada.

Uma vez que em circunstâncias assemelhadas, no recorrido considerou-se que não estava caracterizado o dolo e que não cabia exigir a multa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

qualificada, sendo que no paradigma manteve-se a qualificação da multa sobre valor de receita omitida apurada nos mesmos moldes da recorrente sob a justificativa de que estava provado o intuito de fraude, conclui-se que a divergência de entendimentos foi demonstrada por meio desse paradigma.

No que tange ao Acórdão paradigma CSRF/9101-001.002, não foi feito lançamento por presunção de omissão de receitas, entretanto, assim como no recorrido, o contribuinte omitiu receitas por vários anos seguidos tendo-se considerado que essa atitude caracterizava o intuito de fraude. Como um dos fundamentos para a decisão do recorrido foi a ausência de provas do dolo, considera-se que esse paradigma serve para demonstrar a divergência para esse ponto.

Uma vez que a PFN demonstrou a divergência de entendimentos entre recorrido e paradigmas para as matérias expostas em seu recurso especial, e considerando que foram atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade, conclui-se que deve ser DADO SEGUIMENTO ao seu recurso especial.

Em 06/08/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 19/08/2015 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- o recurso da E. Procuradoria é meramente parcial, na medida em que (i) não se insurge quanto à exoneração do crédito tributário do ano calendário de 2007 e, (ii) relativamente aos anos calendários de 2003 a 2006, a insurgência volta-se com exclusividade para um dos dois fundamentos autônomos adotados pelo acórdão recorrido como razão de decidir;

- neste contexto, impõe-se desde já reconhecer (i) como definitivo o cancelamento da exigência tributária promovida pelo acórdão recorrido no que se refere ao ano calendário de 2007; (ii) que falta interesse recursal, no que se refere à insurgência contra o cancelamento das exigências dos anos de 2003 a 2006, o que impõe a imediata não admissão do recurso neste ponto, uma vez que, como a decisão destas matéria teve como razão de decidir dois fundamentos autônomos e suficientes (ilegalidade do arbitramento e violação do art. 42 da Lei 9.430/96) e a Procuradoria impugnou apenas um deles (ilegalidade do arbitramento), o recurso se mostra completamente inútil, pois inidôneo do ponto de vista prático para alterar o resultado do julgamento, já que o outro argumento autônomo para o cancelamento não é objeto de recurso;

- mas é não só, a ausência de insurgência da Procuradoria contra o segundo fundamento autônomo e suficiente adotado pela decisão da 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da 1ª Seção do CARF para exonerar o crédito tributário relativo aos anos de 2003 a 2006 (violação do art. 42 da Lei 9.430/96) impõe igualmente o reconhecimento da definitividade do cancelamento da exigência tributária promovida pelo acórdão recorrido, justamente por se tratar de matéria não impugnada;

- não há fundamento que justifique a reforma da r. decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da 1ª Seção do CARF, seja em razão da impossibilidade de conhecimento do recurso, seja por falta de impugnação específica, seja, ainda, por questão de mérito;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PRELIMINARMENTE: IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL POR AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL - INUTILIDADE DO RECURSO

- o primeiro ponto que merece destaque e que justifica o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional diz respeito à ausência de interesse recursal no que se refere à insurgência contra o cancelamento das exigências dos anos de 2003 a 2006;

- o requisito intrínseco do interesse, que é o que importa ao presente caso, está pautado no binômio utilidade/necessidade. Com efeito, para que o recurso seja admissível, é preciso que haja utilidade - a medida deve assegurar ao recorrente a possibilidade de lhe proporcionar situação mais vantajosa, do ponto de vista prático, do que aquela em que haja posto a decisão impugnada -, e necessidade - que lhe seja preciso usar as vias recursais para alcançar situação mais vantajosa;

- como já chamamos a atenção, o acórdão recorrido adotou duas razões de decidir suficientes e autônomas para o cancelamento das exigências dos anos de 2003 a 2006, quais sejam (i) ilegalidade do arbitramento de optante pelo Lucro Presumido, e (ii) desrespeitos às regras do art. 42 da Lei 9.430/96;

- resta evidente que, além de considerar inapropriado o arbitramento, a decisão trouxe mais outro fundamento suficiente e autônomo para cancelar o lançamento relativo aos anos de 2003 a 2006, qual seja, o desrespeito às regras previstas no art. 42 da Lei 9.430/96;

- ocorre que esta particularidade do acórdão recorrido foi simplesmente ignorada pela Fazenda Nacional, que se limitou a impugnar um e apenas um dos fundamentos suficientes e autônomos para cancelar o lançamento relativo aos anos de 2003 a 2006;

- silenciando a Fazenda Nacional sobre o fundamento autônomo indicado como "[2] não terem sido observadas as regras do artigo 42 da lei 9430/96", a matéria tornou-se preclusa, o que é suficiente para (i) tornar definitiva a deliberação consumada pelo acórdão recorrido no sentido de cancelar a exigência tributária dos anos calendários de 2003 a 2006 ou, (ii) no mínimo, não conhecer o recurso interposto nessa parte. Isso porque, mesmo na remota hipótese de ser reformado o entendimento do acórdão relativamente ao reconhecimento da ilegalidade do arbitramento no caso concreto, ter-se-á que manter o cancelamento da exigência relativa aos períodos de 2003 a 2006, na medida em que se tornou definitivo o entendimento sobre a violação do art. 42 da Lei n° 9.430/96, justamente por se tratar de matéria não impugnada;

- a conclusão é inevitável, deve ser reconhecida a definitividade da deliberação consumada pelo acórdão recorrido no sentido de cancelar a exigência relativa aos anos de 2003 a 2006, por ilegalidade do critério utilizado pelo Fisco de computar a alegada "omissão de receita" em mês diferente daquele "em que for efetuado o crédito pela instituição financeira, uma vez que a presente matéria não foi impugnada em qualquer passagem do Recurso Especial, ou, no mínimo não pode ser admitido o presente recurso nesta parte, por manifesta ausência do requisito intrínseco do interesse processual;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E OS ACÓRDÃOS PARADIGMAS N°s 1102-000.918 E 1302-001.256

- mas não foi apenas este requisito de admissibilidade que foi desrespeitado pela Fazenda Nacional. O segundo ponto que justifica o não conhecimento do Recurso Especial interposto diz respeito à ausência de identidade fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas trazidos pela Procuradoria;

- com efeito, o primeiro paradigma apresentado no Recurso Especial é o Acórdão n° 1102-000.918, o qual, supostamente, teria outorgado à lei interpretação jurídica diversa da consignada no acórdão recorrido, no que toca especificamente à definição das situações que autorizam o arbitramento do lucro, quando o regime de tributação adotado pela pessoa jurídica é na sistemática do lucro presumido;

- ocorre que, analisando o inteiro teor do referido julgado, não é preciso muito esforço para constatar que ele não trata de situação análoga à discutida nesses autos, seja no que se refere às questões fáticas, seja no que toca às questões jurídicas, tendo em vista que ali se enfrenta exclusivamente os requisitos para o arbitramento do lucro de pessoa jurídica sujeita ao lucro real (não ao lucro presumido, como ocorre no presente caso);

- como se vê, trata-se de situação jurídica e de fato absolutamente diversa da constante nestes autos e, o que é pior, os fundamentos jurídicos para o arbitramento são distintos, na medida em que os requisitos para a apuração do lucro real e do lucro presumido são completamente diferentes. Com efeito, as empresas submetidas ao regime do lucro real têm por obrigação demonstrar por documentos contábeis e fiscais o efetivo resultado do período, que será a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- situação completamente distinta se verifica em relação às empresas tributadas pelo lucro presumido, que é justamente o caso da empresa Recorrida, sistemática que exige que seja possível identificar as receitas da pessoa jurídica, ponto de partida para apuração da base de cálculo do IPRJ e da CSLL para esse regime;

- além dessas relevantes diferenças, como já ressaltado, esqueceu-se a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido, além de considerar inapropriado o arbitramento, trouxe mais um fundamento autônomo e suficiente para decretar o cancelamento das exigências nos anos de 2003 a 2006, como destacamos em preliminar;

- como se vê do destaque, as situações confrontadas jamais poderiam ser consideradas como similares, pois o acórdão recorrido não só afasta a técnica do arbitramento nos anos de 2003 a 2006, como também refuta o critério utilizado pelo Fisco de computar a alegada "omissão de receita" em mês diferente daquele "em que for efetuado o crédito pela instituição financeira";

- não trazendo o acórdão usado como paradigma qualquer referência ao segundo fundamento autônomo e suficiente para cancelar a exigência, não é possível falar que haja identidade fática com acórdão recorrido, o que impõe, também por esta razão, o não conhecimento do presente recurso especial por ausência de demonstração da divergência;

- a autoridade nomeada para realizar o juízo prévio de admissibilidade do presente recurso especial, muito provavelmente foi induzida a erro, já que o confronto apenas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

das ementas dos julgados dá a falsa ideia de que o paradigma indicado tratava de situação similar a dos presentes autos, o que, definitivamente, não é o caso. Isso fica muito evidente no seguinte trecho do Despacho n° 1200-00.011/2015, no qual restou expressamente consignado que ambas as decisões enfrentaram a possibilidade de arbitramento do lucro para pessoa jurídica do lucro presumido, o que não corresponde à realidade, já que o contribuinte do acórdão paradigma era pessoa jurídica sujeita ao lucro real;

- não fosse o equívoco na premissa adotada - de que as duas decisões tratam só de arbitramento do lucro de empresa optante pelo lucro presumido - certamente a conclusão do despacho seria outra, no sentido de não admitir o recurso ora combatido, por ausência de demonstração da divergência. Afinal, diante de diferentes regimes de tributação, a demonstração da base de cálculo está sujeita a regras jurídicas distintas, exigindo, por conseguinte, provas igualmente diferentes;

- no presente caso, coerentemente o acórdão recorrido manteve o arbitramento no ano de 2007 em que a empresa era tributada pelo Lucro Real. Aqui, sim, haveria similaridade entre as situações - com julgamentos convergentes. No entanto, o acórdão recorrido declarou improcedente o arbitramento do lucro unicamente nos anos calendário de 2003 a 2006, anos em que a empresa era optante pelo Lucro Presumido;

- portanto, é inconteste que o Acórdão n° 1102-000.918 não pode ser qualificado como paradigma da discussão travada nos presentes autos;

- o segundo acórdão indicado no recurso especial (Acórdão n° 1302-001.256) também não é apto para comprovar a alegada divergência, pelas mesmas razões que acabamos de expor. Aliás, a sua admissão como paradigma é ainda mais grave, tendo em vista que, diferentemente do Acórdão n° 1102-000.918, a ausência de identidade fática e jurídica está estampada na própria ementa do julgado;

- analisando o relatório, o voto condutor e a própria ementa do Acórdão n° 1302-001.256, verifica-se que o fundamento jurídico para o arbitramento também é norma aplicável exclusivamente às empresas tributadas pelo lucro real;

- também não se pode perder de vista que o caso concreto foi julgado levando-se em conta ainda outra particularidade da situação fática, qual seja , o critério utilizado pelo Fisco de computar a alegada "omissão de receita" em mês diferente daquele "em que for efetuado o crédito pela instituição financeira. Como os paradigmas usados pela Procuradoria não fazem qualquer referência a este fundamento adicional autônomo (que torna a decisão definitiva, porque não há recurso da Fazenda nessa matéria), não é possível entender que haja similaridade entre elas o que, por conseguinte, impede o conhecimento do presente recurso;

- no recurso especial manejado pela D. Procuradoria, as situações fáticas dos paradigmas são diferentes da dos presentes autos, tendo em vista que as empresas estavam submetidas a diferentes regimes jurídicos de apuração do lucro, o que resulta em diferentes exigências em termos de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais. Em razão disso, nesses distintos regimes são diferentes os pressupostos para a medida extrema do arbitramento, assim como a norma jurídica que autoriza o arbitramento é diferente para empresas optantes do lucro real e do lucro presumido;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- assim, o recurso especial ora combatido não deve ser conhecido por não trazer decisão de outra turma ou câmara que tenha dado interpretação divergente à mesma lei, como exigia o art. 67 do RICARF vigente à época da interposição do Recurso Especial;

DA IMPOSSBILIDADE DE MANUTENÇÃO DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

- na remota hipótese de o recurso especial ora combatido ser conhecido, o que se admite apenas para argumentar, não há fundamentos para alteração da decisão recorrida;

- sem contar a existência de outro fundamento autônomo para a tomada de decisão, que não foi objeto do recurso especial, registre-se que o argumento da recorrente também não se sustenta, na medida em que, se o próprio Fisco entendeu que estão devidamente quantificadas e determinadas as "receitas omitidas" pela empresa, conforme se afirma no longo relatório de acusação, a conseqüência imediata jamais poderia ser o "arbitramento" do lucro, mas exclusivamente a tributação da "receita omitida", determinada e quantificada, pelas regras do regime adotado pela empresa em cada período-base pertinente à acusação. Com isso, os pretensos valores apurados a título de "omissão de receitas" deveriam ser adicionados à base de cálculo do lucro presumido nos anos-calendário de 2003 a 2006, nos exatos termos definidos pela decisão recorrida;

- neste ponto, importa lembrar que o procedimento a ser adotado diante de "omissão de receitas" não fica a critério do agente do Fisco. Pelo contrário, há rígido tratamento legal prescrito pelo art. 24 da Lei n° 9.249/95;

- não havia pressuposto para o arbitramento do lucro, tendo em vista que a base de cálculo atinente ao regime da empresa, o lucro presumido, era perfeitamente possível de ser identificada;

- andou bem a decisão recorrida ao cancelar parcialmente o auto de infração, uma vez que restou devidamente demonstrado nos autos que o valor da "receita omitida" já estava apontado pelo próprio Fisco, determinado e quantificado em cada período-base com apoio na presunção legal do art. 42 da Lei n° 9.430/96, independentemente de qualquer verificação na escrituração da empresa;

- assim, como no presente a receita bruta era conhecida, a Fiscalização deveria ter respeitado o regime de tributação adotado pelo contribuinte. Não o fazendo, não restou alternativa ao órgão julgador senão cancelar em parte o lançamento fiscal, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida;

- este é o entendimento que tem prevalecido neste E. Tribunal (ementas transcritas);

- nada justifica no caso concreto o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, em especial nos anos de 2003 a 2006 em que a fiscalizada optou pelo regime de tributação pelo lucro presumido, sistemática na qual a legislação tributária dá relevância ao conhecimento do "valor da receita", e não do "resultado";

OUTRAS RAZÕES APONTADAS NO RECURSO TAMBÉM IMPEDIRIAM A MANUTENÇÃO DAS EXIGÊNCIA NOS ANOS DE 2003 A 2006

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- não se pode ignorar que o acórdão recorrido, ao determinar o cancelamento integral das exigências lançadas nos anos de 2003 e 2006, entendeu que eram suficientes os fundamentos (i) da desnecessidade do arbitramento do lucro em períodos em que a empresa era optante pelo Lucro Presumido, e (ii) do equivocado critério de apuração da receita em mês diferente do depósito bancário, em desrespeito ao art. 42 da Lei 9.430/96;

- pela suficiência dessas razões, não foram analisadas outras objeções que também seriam relevantes para invalidar o lançamento contestado, pelos equivocados critérios utilizados na sua formalização, como apontado no próprio relatório às fls. 1.839/1.840 (como exemplo, erro na apuração das bases de cálculo e inconsistências nos demonstrativos dos Anexos VI e VII);

- sendo a matéria (ii) já definitivamente julgada, na remota hipótese de serem superadas as razões precedentes apresentadas e, ao arrepio das normas regimentais, restabelecido o questionado arbitramento nos anos de 2003 a 2006, deve igualmente ser excluída da tributação essa matéria nos referidos períodos, ou, para que não reste caracterizado o indevido cerceamento direito de defesa, ao menos que se promova a devolução à turma de origem para a devida apreciação das matérias anteriormente superadas;

DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA - JULGAMENTO COM BASE EM SÚMULA DO CARF IMPEDE O CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- No tocante à qualificação da penalidade, mais uma vez o recurso manejado pela D. Procuradoria não reúne as condições suficientes e necessárias para sua admissibilidade, uma vez que afronta súmula editada por este E. CARF;

- importa destacar que o acórdão recorrido aplicou a Súmula CARF n° 25 ao caso concreto, consignando expressamente que não havia provas de qualquer conduta ilícita nos autos;

- o recurso ora combatido, todavia, é silente no tocante à aplicação da referida Súmula. Talvez porque saiba que, se houvesse mencionado que a decisão recorrida valeu-se de súmula CARF para a solução do litígio, não haveria espaço para o cabimento do recurso especial, tendo em vista que é peremptório o mandamento contido no § 2° do art. 67 do RICARF;

- verifica-se de plano que o recurso não merece ser conhecido no tocante à qualificação da penalidade;

- ainda que pudesse ser conhecido o presente recurso nesta parte, o que se admite apenas em esforço argumentativo, não há como acatar os argumentos aduzidos no recurso especial;

- vale registrar que o recurso não faz menção à folha dos autos, a qualquer documento ou exemplo específico da conduta do contribuinte que justificasse seu discurso genérico e infundado de "enriquecimento ilícito" para a manutenção da penalidade qualificada;

- a decisão recorrida deixa evidente que o Fisco se valeu de presunção para a tributação da omissão receitas, não existindo nos autos qualquer prova direta da realização de ilícitos, estando a exigência tributária lastreada em meros indícios. Esses indícios, embora até possam justificar o aprofundamento para apuração de eventual incidência de tributos, não se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prestam como meios de prova da conduta fraudulenta ou dolosa prevista nos arts. 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, nos termos da reiterada jurisprudência deste E. CARF;

- por fim, é preciso consignar que ainda que fosse possível admitir a qualificação da penalidade no caso concreto, segundo a reiterada jurisprudência das turmas do STF a multa não pode ultrapassar o valor do tributo devido. Nesse sentido os seguintes julgados das duas Turmas do STF que confirmam os limites para aplicação de penalidade (ementas transcritas);

- assim, na remota hipótese de ser admitido e provido o recurso ora combatido, a base de cálculo da multa não pode ultrapassar 100% do valor do imposto, sob pena de assumir caráter confiscatório na linha do entendimento do STF.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

A controvérsia no presente processo diz respeito a lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

A Fiscalização apurou omissão de receitas, juntamente com situação que, segundo o seu entendimento, ensejava o arbitramento dos lucros para fins de apuração de IRPJ e CSLL. As contribuições PIS e COFINS foram apuradas de acordo com o regime cumulativo.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%.

O Termo de Verificação Fiscal esclarece a composição da receita bruta que foi computada no lançamento (e-fls. 102 do volume I do e-processo):

> 84. Para fins deste procedimento, consideramos como Receita Bruta conhecida o somatório: (i) dos valores das receitas escrituradas, (ii) das diferenças apuradas em relação às liquidações de cobrança, conforme demonstrado no Anexo II, e (iii) dos valores dos demais créditos efetuados nas contas correntes do contribuinte, sem origem comprovada (Anexo III), com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

E as tabelas constantes dos Anexos VI e VII do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 234/245 do volume II do e-processo) discriminam os valores mensais de cada um desses itens que compuseram a base de cálculo da autuação fiscal.

A decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento em sua totalidade, enquanto que a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de cancelar parte das exigências fiscais.

O acórdão recorrido produziu resultados diferentes em relação ao arbitramento dos lucros, porque a contribuinte havia adotado o lucro presumido para os anos-calendário 2003 a 2006 (arbitramento cancelado), e o lucro real para o ano-calendário de 2007 (arbitramento mantido).

Como já mencionado no relatório, o acórdão recorrido cancelou o arbitramento dos lucros nos anos-calendário 2003 a 2006, o que implicou no cancelamento integral das exigências de IRPJ/CSLL para estes períodos.

Além disso, o acórdão recorrido apontou problemas em relação à apuração dos valores constantes do Anexo II (item *"ii"* acima), mandando excluí-los da tributação, decisão que afetou especialmente as contribuições PIS/COFINS em todos os períodos de apuração, e também o IRPJ/CSLL do ano-calendário de 2007 (porque neste período foi mantido o arbitramento dos lucros).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O acórdão recorrido ainda afastou a qualificação da multa de ofício, o que também implicou no reconhecimento de decadência para alguns dos períodos autuados (IRPJ/CSLL até o 3º trimestre de 2003 e PIS/COFINS até novembro/2003).

O recurso especial da PGFN suscita divergência jurisprudencial em relação a duas matérias: arbitramento dos lucros (anos-calendário 2003 a 2006) e qualificação da multa de ofício (anos-calendário 2003 a 2007).

ARBITRAMENTO DOS LUCROS

Quanto ao arbitramento, procede a preliminar de não conhecimento do recurso especial, trazida pela contribuinte em sede de contrarrazões.

É que a comprovação da divergência dependeria de a PGFN apresentar paradigma que tratasse de mudança de lucro presumido para lucro arbitrado (situação que foi objeto de recurso), mas não foi isso o que ocorreu.

Diversamente do que constou do despacho de exame de admissibilidade do recurso especial, o Acórdão paradigma nº 1102-000.918 trata de situação em que o contribuinte havia apurado IRPJ e CSLL pelo lucro real, conforme os trechos transcritos a seguir:

> **Acórdão paradigma nº 1102-000.918**
>
> Relatório
>
> Trata-se de recurso voluntário interposto por VISATEC CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, contra acórdão proferido pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Curitiba, que concluiu pela procedência parcial do lançamento de ofício efetuado, e cuja ementa transcreve-se abaixo:
>
> > "Assunto:Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
> >
> > Ano-calendário:2004
> >
> > [...]
> >
> > ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS. Tendo o contribuinte apresentado DIPJ com base no lucro real e, reiteradamente intimado, deixado de apresentar seus livros contábeis, o arbitramento dos lucros é medida que se impõe.
> >
> > [...]
>
> Por não terem sido apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, o contribuinte teve o seu lucro arbitrado pela fiscalização. Em razão disto, as receitas consignadas na DIPJ, na qual o contribuinte informara o lucro real trimestral como forma de apuração, foram também submetidas ao regime do lucro arbitrado, sendo aplicada, no caso, a multa de ofício de 75%.
>
> [...]
>
> Voto
>
> [...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Em síntese, alega que o inciso I não é aplicável porque ela não é obrigada pela tributação pelo lucro real; o inciso III não é aplicável porque ela optou pela tributação com base no lucro real, e não presumido (de que trata o art. 527 citado); e o inciso VI não é aplicável porque não há provas de que ela não mantenha o Livro Razão. E, por fim, afirma que na sua DIPJ/2005, acostada aos autos, encontramse disponíveis à fiscalização todas as informações imprescindíveis à apuração do lucro real, não se justificando, portanto, o arbitramento.
>
> Não lhe assiste razão. A utilização do arbitramento como forma de apuração dos lucros encontra-se plenamente justificada em razão do quanto exposto no Termo de Verificação Fiscal. A tanto basta referir que, muito embora intimada, desde o Termo de Início de Ação Fiscal, a apresentar os livros Diário e Razão, obrigatórios às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, e a despeito das sucessivas reintimações, em nenhum momento os apresentou à fiscalização.
>
> Ao contrário do que sustenta a recorrente, a mera apresentação de DIPJ, declaração de cunho meramente informativo, indicando apuração pelo lucro real, não é suficiente a respaldar a tributação por este regime, sendo indispensáveis, nos termos da lei, a apresentação, entre outros, dos livros antes referidos, mantidos e escriturados na forma das leis comerciais e fiscais.
>
> [...]

Há na verdade convergência entre o recorrido e esse paradigma, porque em relação ao ano-calendário de 2007 (em que a contribuinte havia apurado lucro real), o acórdão recorrido também manteve o arbitramento dos lucros.

Percebe-se que o exame de admissibilidade pautou-se apenas pela ementa do primeiro paradigma, que simplesmente transcreveu o texto da lei mencionando os dois regimes de tributação (Real e Presumido), e isso resultou em um erro de análise, quando se afirmou que "em ambos (recorrido e paradigma) manifestou-se entendimento sobre possibilidade de arbitramento de lucro para pessoa jurídica optante pelo lucro presumido".

É oportuno registrar que a PGFN trouxe também um segundo paradigma, Acórdão nº 1302-001.256, que não foi admitido para fins de comprovação de divergência em relação ao arbitramento, justamente porque tratava de contribuinte tributado pelo lucro real, conforme o despacho de exame de admissibilidade transcrito anteriormente.

O exame do primeiro paradigma, acima referido, deveria ter produzido as mesmas considerações feitas pelo despacho de exame de admissibilidade para o segundo paradigma:

> Quanto ao outro paradigma, verificou-se que na sua ementa foi exposto entendimento sobre arbitramento do lucro de pessoa jurídica que adotava o lucro real, tendo sido relacionadas falhas contábeis e problemas documentais que tornam a escrituração contábil imprestável para apurar o lucro real. Tanto no paradigma quanto no recorrido o arbitramento de lucro deveu-se ao prescrito pelo art. 530 do RIR/99:
>
> [...]

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Das hipóteses de descumprimento desse art. 530, parte se dirige exclusivamente a quem adota o lucro real. Como não foi demonstrado precisamente a correlação entre um caso e outro de modo a evidenciar que os diferentes regimes de apuração não teriam interferido no decidido, conclui-se não ser possível transpor o entendimento do paradigma para contribuinte, bem como que esse paradigma não demonstrou a divergência de interpretação para essa matéria (art. 67, §6º do RICARF).

Realmente, o regime de tributação adotado pelo contribuinte (Lucro Real ou Lucro Presumido) interfere diretamente na possibilidade de arbitramento dos lucros pela Fiscalização.

As regras de arbitramento são específicas para cada um desses regimes, as exigências de escrituração não são as mesmas, o conteúdo e o significado da escrituração não são os mesmos, e a finalidade também não.

A tributação pelo Lucro Real depende da comprovação de um resultado, enquanto que a tributação pelo Lucro Presumido depende do conhecimento da receita bruta. Decorrem daí as diferentes exigências quanto à escrituração, feitas pela própria lei e também por quem a aplica.

Por isso, a comprovação da divergência em relação ao arbitramento dos lucros dependeria de a PGFN apresentar paradigma que tratasse de empresa tributada pelo lucro presumido, o que não ocorreu.

Quando os aspectos fáticos analisados pelo acórdão recorrido e pelos acórdãos paradigmas justificam as decisões distintas, fica inviabilizado o processamento do recurso especial de divergência.

Da mesma forma como já se havia decidido para o segundo paradigma, o primeiro paradigma também não serve para a comprovação de divergência, até porque o acórdão recorrido manteve o arbitramento para o período em que a contribuinte apurou lucro real (2007), havendo, portanto, convergência e não divergência entre as decisões cotejadas.

Desse modo, em relação ao arbitramento dos lucros, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Quanto à qualificação da multa, a contribuinte também suscita preliminar de não conhecimento do recurso especial em sede de contrarrazões.

Ela alega que como o acórdão recorrido aplicou súmula do CARF para a solução do litígio (Súmula CARF nº 25), não haveria espaço para o cabimento do recurso especial.

Entretanto, em relação a esse item, entendo que o recurso deve ser conhecido.

Vê-se que o acórdão recorrido afastou a qualificadora porque a autuação fiscal foi baseada em presunção legal de omissão de receitas, o que inviabilizaria a qualificação da multa:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas, pois autuou o contribuinte com base no artigo 42 da lei 9430/96, depósitos bancários com origem não comprovada, é porque não tinha prova de sua real existência, vez que o significado da palavra presumir é justamente "Entender, baseando-se em certas probabilidades" (Dicionário Aurélio).
>
> Uma coisa é oposta a outra, ou tem-se prova da omissão de receita e então a fraude também está provada, ou tem-se indício da omissão com a conseqüente inversão do ônus da prova e, ante a ausência de prova do contribuinte, não se tem prova da omissão e então a fraude também não está provada.

E foi nesse contexto, ou seja, no intuito de fortalecer a argumentação de que a comprovação de fraude não se compatibiliza com a figura da presunção de omissão de receitas, é que o acórdão recorrido mencionou a Súmula CARF nº 25:

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

A referida súmula foi citada no sentido de reforço de argumentação, mas ela não engloba todo o fundamento do acórdão recorrido, e nem poderia servir a esse fim porque o seu comando não é de aplicação direta, objetiva.

Com efeito, o próprio texto faz a devida ressalva que compatibiliza a presunção legal de omissão de receita com as hipóteses de qualificação de multa (sonegação, fraude e conluio).

A súmula não diz que a presunção legal de omissão de receitas impede a qualificação da multa, o que ela diz é que "a presunção legal de omissão de receitas ..., por si só, não autoriza a qualificação da multa ..., sendo necessária a comprovação ...".

E é exatamente por isso que existem muitas decisões do CARF que mantém a qualificadora em autuações por omissão de receitas apuradas a partir de presunção legal, como ocorreu com um dos paradigmas trazidos pela PGFN.

Acertado, portanto, o exame de admissibilidade do recurso especial em relação a esse tópico:

> Verificou-se que no caso do Acórdão paradigma nº 103-23.495, as circunstâncias foram assemelhadas: a contribuinte foi autuada por presunção de omissão de receitas em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, tendo sido aplicada multa qualificada por ter a contribuinte escriturado receitas bastante inferiores àqueles efetivamente auferidos nos anos-calendário de 2000 a 2004, nelas englobadas as referentes aos lançamentos por presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Nesse caso prevaleceu o entendimento de que a prática de omitir receitas por mais de 3 anos de forma reiterada denota o evidente intuito de fraude, e que, portanto era cabida a multa qualificada.
>
> Uma vez que em circunstâncias assemelhadas, no recorrido considerou-se que não estava caracterizado o dolo e que não cabia exigir a multa qualificada, sendo que no paradigma manteve-se a qualificação da multa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> sobre valor de receita omitida apurada nos mesmos moldes da recorrente sob a justificativa de que estava provado o intuito de fraude, conclui-se que a divergência de entendimentos foi demonstrada por meio desse paradigma.
>
> [...]

A divergência restou comprovada e o recurso deve ser conhecido. Pelas razões acima expostas, não se aplica aqui a regra regimental que veda a apreciação de recurso especial contra "decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF" (art. 67, §3º, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015).

Inicio o exame de mérito esclarecendo desde já que no caso destes autos, parte da omissão de receita apurada correspondeu a "recebimentos bancários lançados a título de liquidação de cobrança", valores que representavam recebimento de efetiva receita operacional da empresa (recebimento de duplicatas), e que constaram do Anexo II do Termo de Verificação Fiscal.

Aliás, cabe registrar que houve equívoco no julgamento do recurso voluntário em relação a esse Anexo II, quando se afirmou que "a fiscalização considerou ocorrida a omissão em mês subseqüente àquele em que houve o crédito".

Não foi isso o que ocorreu. Como se tratava de recebimentos bancários a título de liquidação de cobrança (recebimento de duplicatas), e considerando que o prazo médio de faturamento era de 30 dias (conforme informado pela contribuinte), a Fiscalização comparou os ingressos bancários de um mês (regime de caixa) com a receita contabilizada/ declarada para o mês anterior (regime de competência), de modo a evidenciar que a contribuinte não contabilizava nem declarava o total da receita faturada e posteriormente recebida.

Mas o cômputo destes valores foi feito no próprio mês do recebimento bancário, e não no mês subseqüente. As liquidações de cobrança do mês de janeiro/2003 foram computadas no mês de janeiro/2003, as de fevereiro/2003 no mês de fevereiro/2003, e assim por diante, conforme indica o cotejo das planilhas de e-fls. 191/192 do volume I e e-fls. 234/236 do volume II do e-processo.

O argumento para o cancelamento total desses valores foi, portanto, equivocado.

O objetivo aqui não é reapreciar a exclusão desses valores, até porque essa matéria não foi objeto do recurso especial.

Os comentários acima tem apenas o escopo de registrar que a exclusão desses valores deveu-se apenas ao método empregado pela Fiscalização para o seu cômputo (no que toca especificamente ao aspecto temporal do fato gerador), mas o acórdão recorrido não negou que eles representavam efetiva receita operacional da empresa, que havia sido omitida.

Tal fato já fragiliza a argumentação contrária à qualificação da multa, no sentido de que as infrações foram meramente presumidas. No caso, houve efetiva omissão de receita.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Além disso, os valores constantes do Anexo III (demais créditos efetuados nas contas correntes do contribuinte, sem origem comprovada), tanto pela relevância quanto pela recorrência evidenciadas na planilha de e-fls. 234/236 do volume II do e-processo, indicam que a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 está acompanhada de outras circunstâncias agravantes que endossam a aplicação da qualificadora.

Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

> 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, ou 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 artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim[1] de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto a correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de

[1] Homem que carrega "a alma de Dom Quixote" e "o corpo barrigudo e atarracado" de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: "Dom Quixote".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

Na mesma linha (na verdade, na sua **origem)** da aferição a partir dos critérios da **relevância** e da **recorrência** (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, fundamentado em voto do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, o qual reflete, a meu juízo, a **mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema**. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

> CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.
>
> Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (**recorrência**), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (**relevância**), e dadas as demais circunstâncias do caso, **não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.**

Vale também transcrever trechos do voto que orientou o Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013, da lavra do mesmo conselheiro acima mencionado:

> "Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".
>
> Pois bem, quanto a isso bastaria apontarmos o texto da aludida súmula 25 do CARF, que expressamente admite a qualificação da multa em infrações apuradas por presunção legal, desde que comprovada a ocorrência do dolo em qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64.
>
> Mas não é só. ..., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.
>
> ... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.
>
> As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento."

O voto vencedor que orientou o já referido Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima, traz outros referenciais sobre o tema em pauta:

> "Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que "[A] princípio, o dolo não se presume...'".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

A outra afirmação do órgão a quo que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova "inconteste e cabal" do dolo.

É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito [qualquer ramo do direito] não exige que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" atinja o grau de "certeza". Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a "verdade dos fatos" seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação[2], é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infindável.

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" devesse alcançar o grau de "certeza", o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante freqüentes

---

[2] Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio *http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf).*

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio *http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (standards) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da "verdade dos fatos" em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt)**[3].

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo[4] grau de jurisdição."

Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

Pois bem, em seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls.102/105 do volume I do e-processo), a autoridade tributária informa o seguinte:

[3] Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em *http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof*.

[4] Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

V — DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

[...]

91. A fim de verificar qual percentual deve ser aplicado, faz-se necessário apurar se o contribuinte praticou ou não uma das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n° 4.502/64:

[...]

92. Ocorre, porém, que nos tipos penais acima transcritos há necessariamente um componente doloso, sem o qual não é possível a caracterização do ilícito. Em outras palavras, para a ocorrência do crime, é necessário que a ação perpetrada tenha como finalidade prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre um fato juridicamente relevante.

93. Adentramos, assim, no campo das infrações subjetivas, em contraposição à regra geral da responsabilidade objetiva que impera no campo das infrações à legislação tributária.

94. Sobre os conceitos de infração objetiva e subjetiva, Paulo de Barros Carvalho ("Curso de Direito Tributário', Ed. Saraiva, 14a ed., p. 504 e ss) pontifica, in verbis:

[...]

95. Cristalino, portanto, que para a configuração do crime no caso sob comento é preciso restar caracterizado que o autor do ilícito agiu com a intenção de burlar o sistema de fiscalização tributária.

96. Assim, diante das definições transcritas acima e da análise dos fatos procedida por esta fiscalização, constatamos que a ação do contribuinte, materializada pela omissão sistemática de receitas e de compras de matérias-primas, acobertadas pela não escrituração contábil da movimentação bancária, caracteriza-se inequivocamente como sonegação fiscal.

97. Apresentamos, adiante, o conjunto fático hábil a demonstrar a conduta dolosa praticada com o intuito único de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

98. Inicialmente, cabe destacar a absoluta diligência que o contribuinte demonstrou na administração de seus recursos financeiros. Da análise dos extratos bancários, verificou-se a existência de milhares de lançamentos efetuados, tais como: depósitos, transferências de disponíveis, ordens de créditos, liquidações de cobrança, os quais alcançaram, em média, a ordem de R$ 22 milhões por ano.

99. Por outro lado, do exame dos valores lançados na contabilidade e dos informados nas declarações do imposto de renda, constatamos que estes se limitaram à cifra média de apenas R$ 7 milhões por ano.

100. Intimado a manifestar-se acerca da origem dos recursos movimentados à margem da contabilidade e que não compuseram as receitas declaradas à Receita Federal, a empresa simplesmente informou que tais diferenças

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ocorreram em virtude da escrituração ter se baseado nas notas fiscais de compras e vendas, e não na movimentação bancária.

101. Ora, é de conhecimento elementar que a escrituração contábil das pessoas jurídicas deve contemplar todas as suas operações, inclusive a movimentação bancária. Tal falta não pode ser atribuída à mera desinformação, pelo contrário, demonstrou ser muita vantajosa para o contribuinte, haja vista que milhões de reais em tributos deixaram de ser apurados e recolhidos aos cofres públicos.

102. Ademais, conforme relatado no item "Do Procedimento Fiscal", o representante legal e sócio-administrador do fiscalizado, ao prestar declaração acerca das atividades comerciais, de faturamento e cobrança de duplicatas da empresa, demonstrou pleno conhecimento e domínio gerencial sobre suas atividades.

103. Associado à omissão de receitas, constatamos que foram reiteradamente omitidas compras de matérias-primas. Esta atitude repercute diretamente no fluxo de caixa, pois se registrasse todos os desembolsos, teria que escriturar mais receitas para suportá-los. Mas, como a intenção era reduzir os valores dos tributos devidos, então, deixou de lançar montantes desembolsados.

104. É de se ressaltar que nos quatro primeiros anos objeto desta fiscalização, o regime de tributação escolhido foi com base no lucro presumido. Nessa sistemática, os tributos devidos são calculados exclusivamente sobre percentual da receita bruta.

105. Outro ponto que merece destaque está relacionado ao recebimento de duplicatas pela rede bancária e à postura do contribuinte adotada no curso do procedimento fiscal, em relação ao fornecimento de documentos e informações correlatos.

106. Inicialmente, cumpre-nos ressaltar que ao compararmos os valores creditados em conta corrente a título de liquidação de cobrança com as receitas escrituradas, nos anos de 2003 a 2007, verificamos que foram creditados R$ 65 milhões, ao passo que as receitas somam apenas R$ 35 milhões.

107. Pois bem. Intimado a apresentar os avisos de crédito e relatórios contendo dados das liquidações de cobrança, o fiscalizado informou que somente mantém em arquivo os avisos correspondentes aos últimos 6 (seis) meses. Quanto aos relatórios, apresentou apenas informações do ano 2007.

108. Entretanto, após ser intimado a fornecer uma série de notas fiscais de vendas vinculadas a duplicatas recebidas de determinado cliente, o contribuinte, percebendo que entregara à fiscalização informações de vendas efetuadas sem a correspondente emissão do documento fiscal, adiantou-se em preparar novo relatório contendo somente as duplicatas para as quais havia nota fiscal emitida.

109. Para justificar a elaboração desse novo relatório, alegou que a planilha entregue inicialmente e utilizada pela fiscalização não tinha realidade e fundamento algum com os dados da empresa. Ao final, desculpou-se pelos transtornos e pediu que fossem reconsideradas nossas avaliações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 110. Ora, conforme relatado no item "Do Procedimento Fiscal", do exame realizado nas planilhas, restou evidente que as duas relações possuem dados da empresa, sendo que apenas a última refletia as informações que interessavam ao contribuinte disponibilizar ao Fisco.
>
> 111. Depreende-se dessa postura, que o contribuinte procurou se esquivar em relação ao fornecimento de informações e documentos relacionados à sua movimentação bancária, em especial aos recebimentos intitulados Liquidação de Cobrança. Agindo assim, demonstra, de forma inequívoca, a intenção de ocultar sua prática cotidiana de efetuar vendas, expedir boletos bancários e recebê-los, sem, contudo, emitir os respectivos documentos fiscais e registrá-los na contabilidade.
>
> 112. Do exposto, resta evidente que a não escrituração da movimentação bancária, encobrindo receitas e pagamentos efetuados a fornecedores, e a inserção de informações falsas nas Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), aliadas à tentativa de acobertar informações sob a alegação de não possuir mais os documentos relacionados à sua movimentação bancária, tampouco registros dos recebimentos de duplicatas, expõe de forma insofismável a intenção do contribuinte de burlar o sistema de fiscalização da Receita Federal, no sentido de retardar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Entre os elementos de prova do dolo elencados pela autoridade tributária pode-se destacar: a discrepância entre os ingressos constantes dos extratos bancários (média anual de R$ 22 milhões, ou seja, R$ 110 milhões no período fiscalizado) e os registrados na contabilidade (média anual de R$ 7 milhões, ou seja, R$ 35 milhões no período fiscalizado); a discrepância entre os valores creditados em conta bancária a título de "liquidação de cobrança" nos anos de 2003/2007 (R$ 65 milhões) e as receitas contabilizadas/declaradas (R$ 35 milhões); a não escrituração da movimentação bancária, encobrindo receitas e pagamentos efetuados a fornecedores; a reiterada omissão não apenas no registro de receitas, mas também em relação às compras de matérias-primas; e o próprio conteúdo dos esclarecimentos prestados à Fiscalização no curso da auditoria fiscal.

A referida planilha constante das e-fls. 234/236 do volume II do e-processo (Anexo VI do TVF) deixa bem evidente a caracterização da relevância e da recorrência para as infrações apuradas pela fiscalização, tanto em relação à omissão das receitas relativas às liquidações de cobrança (Anexo II), item que foi excluído da autuação, quanto aos demais créditos efetuados nas contas correntes do contribuinte, sem origem comprovada (Anexo III).

Os valores são bastante expressivos, especialmente quando comparados com a receita contabilizada/declarada, e a prática dessas infrações foi constatada ao longo de cinco anos consecutivos (2003/2007), algo que aumenta ainda mais o meu grau de convencimento acerca do dolo da contribuinte, já que seria bastante improvável uma empresa "esquecer" repetidamente ou recorrentemente de registrar em sua contabilidade operações bancárias cujos montantes atingem as cifras acima referidas.

Em síntese, os fatos apontados desde o início deste voto, em seu conjunto, configuram evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a omissão de receitas decorreu de dolo da contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica, ao longo de cinco anos (2003/2007), omitir receitas operacionais (liquidação de cobrança - duplicatas recebidas)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016
por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

num montante aproximado de R$ 30 milhões, e também deixar de comprovar a origem de uma enorme quantidade de outros depósitos bancários, cujos montantes giram em torno de R$ 45 milhões.

Ademais, relativamente à conduta reiterada como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, a jurisprudência tradicional desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

> Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do eminente Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho:
>
> MULTA AGRAVADA - CONDUTA REITERADA - Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.
>
> Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009:
>
> 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 nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009:
>
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA É aplicável a multa de oficio qualificada de 150% naqueles casos em que restai 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 nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro:
>
> 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 especifico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Inclusive, tive a oportunidade de aderir a essa jurisprudência, ao admitir a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido e optam reiteradamente por ocultá-lo, ostentando aparente regularidade no cumprimento das obrigações tributárias, a partir dos seguintes julgados:

> Acórdão nº 9101-001.956, sessão de 18/07/2014:
>
> MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada". (ACÓRDÃO CSRF/0105.810 em 14 de abril de 2008).
>
> Acórdão nº 9101-002.011, sessão de 07/10/2014, da relatoria do Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes:
>
> [...]
>
> [...]CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

Por fim, ressalto ainda a necessidade de um elemento importante para o provimento da multa qualificada, qual seja, a apresentação pela acusação fiscal dos elementos que a conduziram à sua aplicação. Em outros termos, não basta que o julgador examine os autos e forme seu juízo (fique convencido) quanto a presença do dolo do contribuinte.

É necessário que a acusação fiscal contenha os elementos suficientes para o convencimento do julgador, melhor dizendo, ao qualificar a multa, a autoridade lançadora deverá apresentar os elementos que a levaram à qualificação da multa, deverá explicar os motivos que formaram seu convencimento quanto ao dolo do sujeito passivo e quanto a potencial sonegação. Isso não quer dizer que a autoridade lançadora deverá abrir um capítulo específico para tratar da qualificação, ou que, uma vez que o tenho feito, deva-se desconsiderar colocações relativas ao dolo nas demais partes do Termo de Verificação Fiscal.

Não pode o julgador examinar os autos e decidir pelo dolo, substituindo/suprindo o trabalho fiscal de apontar os elementos de convicção da intenção da prática de um ato ilícito. Isso ocorreria na hipotética situação em que o fiscal qualifica a multa, mas deixa de expor os motivos que o levaram a essa qualificação ou expõe motivos insuficientes pela conclusão do dolo, e, na seqüência, o julgador se aprofunda nos fatos do processo e se convence do dolo.

Essa observação é importante, porque, se o julgador supre os elementos de convicção do fiscal, ao contribuinte não foi dada a oportunidade de contraditar os motivos que levaram a qualificação da multa. Esse é o acertado entendimento dos Acórdãos a seguir, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, dos quais se reproduz alguns excertos:

> A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção de contribuinte em deixar de recolher tributos. (Acórdão nº 1101-00.725).
>
> Por fim, a intenção do sujeito passivo deve ser objeto de acusação fiscal, para que no contencioso administrativo eventual prova em contrário seja produzida. (Acórdão nº 1101-000.919).

Não obstante, feita a ressalva deste item, no caso dos autos a acusação fiscal foi diligente no sentido de apontar seus motivos de convencimento do dolo do contribuinte e do enquadramento como sonegação, conforme tópico específico do TVF já reproduzido anteriormente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Concluo que, nos autos sob julgamento, uma vez estando provada a recorrência e a relevância da infração, não é razoável supor que a conduta da contribuinte tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Estou convicto que está suficientemente provado, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

Logo, pelas circunstâncias descritas neste processo, estando presentes o elemento subjetivo (dolo de omitir/retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador) e o elemento objetivo (ausência de recolhimento dos tributos devidos), decido que a infração apurada nos anos de 2003 a 2007, relativamente aos "valores dos demais créditos efetuados nas contas correntes do contribuinte, sem origem comprovada", constantes do anexo III do TVF, se amolda perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação), o que leva ao restabelecimento da multa qualificada no percentual de 150% para os itens que remanesceram da autuação.

No início deste voto, esclarecemos que o acórdão recorrido cancelou o arbitramento dos lucros nos anos-calendário 2003 a 2006, o que implicou no cancelamento integral das exigências de IRPJ/CSLL para estes períodos. Como não houve conhecimento do recurso especial em relação ao arbitramento, essa decisão fica mantida.

Além disso, o acórdão recorrido apontou problemas em relação à apuração dos valores constantes do Anexo II (item *"ii"* acima), mandando excluí-los da tributação, decisão que afetou especialmente as contribuições PIS/COFINS em todos os períodos de apuração, e também o IRPJ/CSLL do ano-calendário de 2007 (porque neste período foi mantido o arbitramento dos lucros). Tal decisão também fica mantida, porque não houve recurso especial para a exclusão dos valores constantes no Anexo II do TVF.

O acórdão recorrido ainda afastou a qualificação da multa de ofício, o que também implicou diretamente no reconhecimento da decadência para alguns dos períodos autuados (IRPJ/CSLL até o 3º trimestre de 2003 e PIS/COFINS até novembro/2003), porque o lançamento ocorreu em 05/12/2008.

Uma vez restabelecida a qualificação da multa, fica afastada a decadência em relação ao PIS/COFINS até novembro/2003. Havendo conduta dolosa, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN, e não o previsto no §4º do art. 150 do CTN. Outra não poderia ser a conclusão, forte na súmula CARF nº 72, *verbis*:

> Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Para o IRPJ/CSLL até o 3º trimestre de 2003, o restabelecimento da qualificadora não surte efeito, porque o lançamento continua cancelado em razão das questões do arbitramento dos lucros nos períodos de 2003/2006.

Na composição das decisões proferidas neste processo, incluindo a presente decisão, a exigência que remanesce nos presentes autos é a seguinte:

- IRPJ/CSLL para o ano-calendário de 2007, no regime do lucro arbitrado, com a multa qualificada de 150%, excluídos da base de cálculo os valores constantes do Anexo II do TVF; e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- PIS/COFINS para todos os períodos autuados, com a multa qualificada de 150%, excluídos da base de cálculo os valores constantes do Anexo II do TVF.

Diante do exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional em relação ao arbitramento dos lucros. Quanto à multa de ofício, voto no sentido DAR PROVIMENTO ao recurso para fins de restabelecer a multa qualificada de 150%, e, em decorrência disso, restabelecer também a exigência de PIS/COFINS para os fatos geradores ocorridos até novembro/2003.

Esse é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO
Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA