



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10830.724890/2018-67  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-010.873 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 26 de julho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FRIGORÍFICO RAJA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Incabível a qualificação da multa proporcional quando ausente comprovação nos autos de que a omissão de informações em DCTF foi dolosa. O fato de haver DCTF com valores a menor ou zeradas não autoriza a conclusão de que houve dolo, mormente quando o dado ou o valor não informado se encontrava à disposição do Fisco através das notas fiscais e dos livros fiscais escriturados no SPED-EFD.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso voluntário 2301-006.704, recurso que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: qualificação da multa no caso de omissão reiterada de informações sobre tributos na DCTF. Segue a ementa da decisão proferida em acórdão de recurso voluntário, nos pontos que interessam:

MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO NOS CASOS DE DECLARAÇÃO A MENOR EM DCTF. DOLO NÃO COMPROVADO.

**Incabível a qualificação da multa proporcional**, quando não comprovado nos autos que a omissão de informações em DCTF teve natureza dolosa. **O fato de haver DCTF com valores a menor ou zeradas, não autoriza a conclusão de que houve dolo, uma vez que o dado ou valor não informado encontrava-se à disposição do Fisco, visto que as notas fiscais e os livros fiscais estavam no ambiente SPED-EFD.**

Em seu recurso especial e no tocante ao único paradigma admitido, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

**Qualificação da multa no caso de omissão reiterada de informações sobre tributos na DCTF**

- conforme Acórdão Paradigma n.º 9303-004.317, 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, ensejando a aplicação da multa de ofício na forma qualificada, tal como ocorre com aquele que apura valores de receita em seus livros fiscais e contábeis e nada declara..

Antes mesmo de ser intimada, a contribuinte FRIGORÍFICO RAJA LTDA apresentou contrarrazões, nas quais, em síntese, alegou que (i) o recurso é intempestivo, que (ii) não houve prequestionamento e que (iii) no mérito o recurso deve ser desprovido.

Cientificados, os solidários Daniel Dianas Ribeiro, Luís Antônio Ribeiro, Pedro de Alcântara Ribeiro Neto e José Carlos Ribeiro apresentaram contrarrazões tempestivas e recursos especiais. A Presidência de Câmara negou seguimento, em definitivo, aos recursos especiais. Em contrarrazões, os solidários pediram para que “*seja negado provimento ao recurso especial interposto pela União*”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

### 1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

O FRIGORÍFICO RAJA LTDA equivocou-se quando asseverou que o recurso seria intempestivo, pois, como exposto no exame prévio de admissibilidade (efl. 9660):

**O processo foi encaminhado à PGFN em 09/01/2020** (Despacho de Encaminhamento de fls. 9600). **De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF**, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com a redação da Portaria MF n.º 39, de 2016, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 08/02/2020. **Em 21/02/2020** (Despacho de Encaminhamento de fls. 9619), **tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 9601 a 9618**, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, no qual visa rediscutir a seguinte matéria qualificação da multa no caso de omissão reiterada de informações sobre tributos na DCTF.

## 2 Qualificação da multa na hipótese de omissão reiterada na DCTF

Cotejando-se o acórdão de recurso voluntário com o recurso especial da Fazenda Nacional, depreende-se que está em discussão apenas se a omissão reiterada de informações na DCTF é circunstância fática e jurídica deflagradora da qualificação da multa de ofício. Não foi trazido no apelo extraordinário da Fazenda Nacional qualquer outra circunstância distinta, de modo que o recurso cinge-se à tal discussão. E, neste particular, a decisão recorrida, após analisar os dispositivos legais e a jurisprudência do CARF acerca da matéria, entendeu que “*a simples omissão de informações em DCTF não evidencia, por si só, a conduta de sonegação descrita no art. 71 da lei nº 4.502/64, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%*”, sobretudo porque “*o dado ou valor não informado encontrava-se à disposição do Fisco, visto que as notas fiscais e os livros fiscais estavam no ambiente SPED-EFD, as quais a fiscalização utilizou as bases de cálculo do tributo devido, bem como, que todos os documentos solicitados foram apresentados à fiscalização, conclui-se que a simples omissão da informação na DCTF não é suficiente para qualificação da multa*”.

A recorrente discorda dessa interpretação, mas entendo que o recurso deve ser desprovido.

Com efeito, e como bem exposto na decisão objurgada, **se a contribuinte realmente tivesse a intenção dolosa e deliberada de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e das suas condições pessoais, não teria porque ela ter emitido as notas fiscais e ter feito a contabilização em sistema público de escrituração digital à disposição dos órgãos de fiscalização (SPED)**. E como bem notado na decisão guerreada, foram com base nessas informações e nesses documentos que a fiscalização realizou o presente lançamento, sendo descabido cogitar da hipótese de sonegação. Além disso, por óbvio igualmente não se pode falar de fraude (pois inexistiu *ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais*, já que a contribuinte não adotou qualquer atitude nesse sentido e muito menos realizou um esquema fraudulento com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador, mas sim realizou os fatos geradores e os contabilizou em SPED) e tampouco conluio (o que pressuporia *o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas*, o que não é o caso dos autos).

Não raramente, **a jurisprudência deste Conselho parece confundir sonegação com fraude e equivocadamente assevera que a prática reiterada de omitir informações em declarações caracterizaria evidente intuito de fraude** (exemplos: acórdãos 3401-004.360, 9303-004.919, 9303-004.317, 9101-006.322). Ora, o sujeito passivo que comete uma fraude realmente pode omitir informações para a fiscalização. Todavia, não se pode confundir tal omissão com o vício da fraude. Como preconiza o art. 72 da Lei 4502/64, fraude é *ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais*. A fraude é mais complexa do que a mera omissão, pois requer que a conduta do sujeito passivo esteja deliberadamente destinada a impedir ou retardar a ocorrência do próprio fato gerador (e não apenas a retardar o conhecimento acerca da sua ocorrência, pois isso seria *sonegação*) ou a excluir ou modificar suas características essenciais. Em dissertação de mestrado, Eduardo Kowarick Halperin afirmou o seguinte sobre a fraude:

Por isso é que **se fala na fraude como uma dupla omissão: por um lado, a omissão na falta de recolhimento dos tributos por meio da prática de atos positivos, e, por outro lado, a omissão na informação da fiscalização sobre a ocorrência de fatos tributáveis.**

Em suma: na fraude assim como na sonegação, o sujeito passivo quer, dolosamente, fazer com que a fiscalização não descubra a realidade - evocando, aqui, a epígrafe deste capítulo, tanto a sonegação quanto a fraude acabam da mesma forma. No entanto, **na fraude a sua conduta é mais sofisticada. Em vez de querer que a fiscalização não saiba de nada, na fraude o sujeito passivo quer que ela acredite que a realidade é diversa.** Essa constatação, inclusive, até pode gerar debates quanto ao fato de ambas as situações (sonegação e fraude) ensejarem a mesma multa, uma vez que o grau de reprovabilidade da fraude parecer maior.

**Há fraude, portanto, quando o sujeito passivo, sem qualquer justificativa orientada para uma finalidade lícita, oculta, por meio da prática de atos positivos, a ciência do surgimento da obrigação tributária principal por parte da fiscalização.** Em outras palavras: a hipótese que deve ser comprovada pela fiscalização para que seja caracterizada a fraude é que não há qualquer justificativa para a conduta praticada pelo sujeito passivo exceto a ocultação do surgimento da obrigação tributária<sup>1</sup>.

Ou seja, não se pode dizer que, com a omissão reiterada de informações em DCTF, esteja o sujeito passivo agindo com a finalidade de impedir ou de retardar a ocorrência do fato gerador, ou de excluir ou modificar as características essenciais do fato. O máximo que se poderia dizer é que o sujeito passivo teria tentado esconder o fato gerador em si já praticado (o que seria *sonegação*). De qualquer forma, e no presente caso, não se pode nem mesmo asseverar que a conduta da recorrida estivesse direcionada a essa última finalidade, pois ela emitiu notas fiscais e fez a escrituração contábil em SPED. Pode-se imaginar, por exemplo, que a intenção da recorrida fosse a de não constituir os créditos tributários em DCTF, já que, conforme jurisprudência do STJ, a DCTF tem efeito constitutivo dos créditos nela confessados.

A hipótese dos autos é, assim, análoga àquela presente no enunciado da Súmula CARF 14, segundo a qual é necessária a comprovação da fraude do sujeito passivo e a simples omissão de receita ou de rendimentos, isoladamente, não autoriza a qualificação da multa:

**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Do primeiro precedente que inspirou a edição do referido enunciado, colhe-se que a prática reiterada, por si só, não caracteriza fraude e não permite a duplicação da multa (acórdão 101-94258<sup>2</sup>). Quer dizer, a reiteração significa repetição em omitir rendimentos, o que viabiliza a constituição do imposto e a cobrança da multa de ofício de 75%, mas ela não se confunde com fraude do sujeito passivo, esta sim necessária à duplicação da sanção pecuniária. **De igual modo, a multa de 75% já pune a falta de declaração ou a declaração inexata, de modo que é exigível a comprovação da sonegação, da fraude ou do conluio para a duplicação da multa.**

Em síntese:

|   |
|---|
| <p>- A multa de 75% já pune, em caso de lançamento de ofício, a falta de pagamento ou recolhimento, bem como a falta de declaração ou a declaração inexata.</p> <p>- A multa de 150% pune a sonegação, a fraude ou o conluio, o que exige um maior ônus probatório por parte da fiscalização.</p> |
|---|

O § 1º do art. 44 da Lei 9430/96 preleciona que a multa de ofício será duplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4502/64, isto é, quando houver condutas dolosas

<sup>1</sup> HALPERIN, Eduardo Kowarick. Multa qualificada no direito tributário. São Paulo: IBDT, 2021, p. 84.

<sup>2</sup> "[...] o lançamento foi constituído pela omissão de receitas tendo sido aplicada multa de ofício agravada com base no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, em razão da prática reiterada de subtração de recursos à tributação".

relativas à sonegação, fraude ou conluio. Em sendo assim, o inadimplemento doloso implica a possibilidade de constituição do crédito tributário, via lançamento, com o acréscimo da qualificação da multa (o percentual da multa é duplicado), além dos juros igualmente devidos. Segundo Marco Aurélio Greco<sup>3</sup>:

[...] o § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996 prevê como evento deflagrador da duplicação da multa, qualquer dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, que, por sua vez, descrevem condutas dolosas igualmente atreladas à redução ou diferimento do pagamento de tributos, consistentes no impedir ou dificultar o conhecimento do fato gerador ou agir dolosamente para se eximir do respectivo pagamento.

Como se vê, a multa qualificada não pune (i) a mera falta de recolhimento, (ii) a mera falta de declaração ou (iii) a mera apresentação de declaração inexata, ainda que reiterada, mas sim as condutas utilizadas como instrumento para ocultar ao Fisco o conhecimento do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou do montante do tributo devido, bem como as circunstâncias pessoais do contribuinte, que possam afetar a obrigação tributária. Além disso, as condutas que resultam na qualificação da multa de ofício igualmente ensejam penalidades criminais, como ressalva a parte final do § 1º do art. 44 da Lei 9430/96, o que exalta a importância de as autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil terem cuidado na sua aplicação.

O dever de propor a aplicação da penalidade aplicável é da autoridade administrativa, conforme prevê, expressamente, a parte final do art. 142 do Código Tributário Nacional. De tal forma, e mediante linguagem clara e competente, a autoridade lançadora tem a obrigação de descrever e de graduar a multa, demonstrando, sobretudo em se tratando de aplicação em dobro, as circunstâncias materiais que revelariam a existência de sonegação, fraude ou conluio. Para maior clareza, vale transcrever os dispositivos legais mencionados:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O **percentual de multa** de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Tributação do ilícito : estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET / coordenadores Pedro Augustin Adamy, Arthur M. Ferreira Neto ; André Folloni ... [et al.]. - São Paulo : Malheiros, 2018, p. 75.

Logo, a decisão recorrida está acertada e deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

### **3 Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci