



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

Processo nº 10945.720214/2011-51
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.623 – 1ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes V PILATI EMPRESA DE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS e
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO OBJETIVA DA LEGISLAÇÃO INTERPRETADA. RICARF, ART. 67, §1º.

Constando-se que o contribuinte não demonstrou a legislação interpretada de forma divergente pelo acórdão recorrido e paradigmas, constatando-se, inclusive, que analisaram normas distintas, não é conhecido o recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA.

A distinção fática, consistente na incontroversa prova do agenciamento pelo contribuinte nos acórdãos paradigmas, justifica as soluções jurídicas distintas adotadas pelo acórdão recorrido e acórdãos paradigmas.

RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA. CONHECIMENTO. DEMONSTRAÇÃO OBJETIVA DA LEGISLAÇÃO INTERPRETADA. RICARF, ART. 67, §1º.

Inaplicável a exigência de demonstração objetiva da legislação interpretada aos recursos especiais interpostos anteriormente à Portaria MF nº 343/2015 (RICARF). Recurso especial da Procuradoria conhecido.

RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. OMISSÃO SUBSTANCIAL. MULTA QUALIFICADA. LEI 9.430, ART. 44, §1º.

Diante da similitude entre acórdãos recorrido e paradigma, nos quais constatada omissão substancial da receita bruta, é conhecido o recurso especial para análise da imposição de multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

A qualificação da multa para o percentual de 150% depende da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e do Responsável Solidário. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Flávio Franco Corrêa e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL (lucro arbitrado), quanto aos 4 trimestres de 2006 e PIS e COFINS quanto a todos os meses do ano de 2006, sendo aplicada multa de 150%. Foram responsabilizados tributariamente pessoas físicas (Vilson Pilati, José Alcioni de Souza e Valdomiro Pilatti), como também pessoa jurídica (Excellence Participações e Logística).

de Infração: Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1264) que acompanha os Autos

Dos Indícios e Precedentes (...)

Somado ao indício acima, a empresa foi autuada em fiscalização realizada em 2008 sobre o ano de 2005 (processo nº 10945.002647/2008-25), no qual ficou demonstrado faturamento do contribuinte em 2005 da ordem de R\$ 59.382.512,15 (...), valor esse que superou em muito (22,9%) o limite permitido para adesão ao regime de lucro presumido em 2006 (...)

Vale asseverar que mesmo se o contribuinte apresentasse todos os conhecimentos de transporte não há como realizar um batimento direto com as receitas lançadas na contabilidade, pois na contabilidade há indicação de supostas faturas (que o contribuinte nega ter emitido) com o nome dos clientes, salvo em alguns casos nos quais sequer há o nome dos clientes, apenas pontos de interrogação, ou simplesmente indicação do recebimento naquela data, (...) Somente no caso da Gerdau em 2006 (fls. 767/797) foi possível batimento com a contabilidade (fls. 799/801), mas ainda assim incompleto, porque somente há extratos de pagamento de alguns dias, e também pela falta de apresentação dos CTC. Por essa avaliação podemos concluir também que a contabilidade foi elaborada por regime de caixa, e não o de competência em desacordo com o declarado na DIPJ, ficha 58B, linha 23 (fls. 12).

Dessa forma, é importante observar a divergência entre o plano de contas constante do arquivo contábil digital (fls. 802/810) e do Livro Caixa de 2006 (fls. 305/316), e observar especialmente os lançamentos de receitas e despesas com fretes escriturados nesse Livro. Apesar de existirem contas correspondentes no Livro Caixa e na contabilidade digital anteriormente apresentada, no Livro Caixa houve o lançamento de receitas e despesas na conta de compensação. (...)

O lançamento das contas de resultado na conta de compensação evidenciou a intenção da empresa em produzir uma nova contabilidade para o período. Ressalte-se que a contabilidade estava em atraso, o Livro Diário de 2008 (depois de número quatro) só foi registrado em 21 de dezembro de 2010 (fls. 317/318), quase dois anos depois do encerramento do período e depois do início dessa fiscalização, e o contribuinte não quis entregar os Livros Diários de 2006 e 2007.

Do Desenquadramento do Lucro Presumido

No presente caso, o contribuinte incidiu nos incisos I, III e IV do art. 530 do Decreto nº 3.000/1999, o Regulamento Do Imposto de Renda, ou RIR/99, o que obriga a autoridade fiscal a enquadrá-lo do regime do Lucro Presumido para aplicação do arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, já que é uma obrigação ex lege, não havendo espaço para aplicação discricionária ou arbitrária da legislação. (...)

Verificado que o contribuinte faturou mais de 48 milhões em 2005 o que o deixa impedido de optar pelo Lucro Presumido em 2006, deveríamos a princípio aplicar a tributação do mesmo pelo Lucro Real. Todavia, o contribuinte não apresentou os Livros Diário nem o Razão de 2006 quando solicitado, tampouco as demonstrações financeiras descritas no art. 274 do RIR/99, fato que faz incidir também a hipótese descrita no art. 530, I. (...)

Cabe aqui esclarecer que o fato de o contribuinte ter apresentado contabilidade em meio digital não o dispensa de escriturar os livros contábeis com observância das Leis comerciais e fiscais e de apresentá-lo a autoridade fazendária, bem como não o dispensa de apresentar as demonstrações financeiras a que está obrigado. (...)

No livro Caixa não houve escrituração completa da movimentação financeira (...)

Relembrando o disposto no parágrafo único do art. 527 do RIR/99 a empresa que mantiver Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive bancária está dispensada da escrituração contábil nos termos da lei comercial. (...)

Das Infrações Apuradas

Declaração Inexata da Receita Bruta da Atividade

Foi utilizada a contabilidade digital apresentada pelo contribuinte em 15 de julho de 2010 (...)

Ressalte-se que a receita bruta escriturada nesta contabilidade digital é compatível com a informada nos dados cadastrais do contribuinte nas propostas de financiamento com recursos públicos do BNDES – FINAME (...)

Logo, do arquivo de escrituração digital foram exportadas planilhas que demonstram as receitas brutas, a partir das quais foram apuradas as bases de cálculo trimestrais do IRPJ no regime do Lucro Arbitrado, na forma descrita pelos arts. 224, 518, 519 e 532 do Regulamento do Imposto de Renda. (...)

Reforçando a improcedência da tese do contribuinte, vide que a DIPJ 2007 (fls. 3/12), na qual o contribuinte optou indevidamente pelo regime do Lucro Presumido, também não informa qualquer tributação sujeita ao percentual de 32%. Esse percentual de presunção do lucro seria adequado ao serviço de intermediação de negócios típicos de agências, conforme art. 519, III, b do RIR/99.

Todavia, em vista da atividade de transporte de cargas e agropecuária, o percentual de presunção do lucro adequado é o de oito por cento (8%) par ao lucro presumido acrescido de vinte por cento em função das razões expostas no título “Do Desenquadramento do Lucro Presumido” desse Termo de Verificação Fiscal, e em razão do disposto no art. 532 do RIR/99.

Da Multa Qualificada

No presente caso, a declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ), os demonstrativos de apuração das contribuições sociais (DACon) e as DCTF de 2006 apresentadas pelo contribuinte foram todas elaboradas com bases de cálculo reduzidas sistematicamente para escamotear a ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. (...)

Esse artifício de deixar de declarar sistematicamente valores ao Fisco ou declará-los a menor do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, além de retardar o conhecimento do elemento quantitativo do fato imponible por parte da autoridade administrativa, ainda a faz supor que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para os demais contribuintes (...). Assim, apenas a reiteração da prática de informar dados inexatos {a Fazenda Pública já é suficiente para a constatação do evidente intuito de fraude, elemento que compele a autoridade fiscal à qualificação da multa.

Faturamento na Contabilidade Digital e Declarado

<i>Faturamento na Contabilidade</i>	<i>Declarado à RFB</i>	<i>Faturamento sonogado</i>
<i>R\$ 68.133.115,74</i>	<i>R\$ 9.638.409,04</i>	<i>R\$ 58.494.706,70 (86%)</i>

(...)

Evidente intuito de fraude é conceito amplo dentro do qual se inserem condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (...)

Outrossim, não há como o contribuinte alegar que não tinha conhecimento do seu nível de faturamento. Vide as cópias das fichas cadastrais do Banco Bradesco S/A (...) para obtenção de empréstimos subsidiados pela União por meio do Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) (...).

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba pela manutenção integral dos lançamentos (2.451):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO. DECADÊNCIA.

O termo inicial de contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de imposto e contribuição da modalidade de lançamentos por homologação, se comprovada a existência de dolo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, se procede ao lançamento de ofício segundo o art. 149 do CTN, o termo de início de contagem do prazo decadencial de cinco anos subsume-se ao art. 173, I do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. Aplica-se multa qualificada às exigências de imposto e contribuições sonegadas, estando caracterizada a sonegação.

MULTA QUALIFICADA. 150%. PERCENTUAL. LEGALIDADE Constatada a sonegação, a multa qualificada aplicável é aquela em percentual de 150% determinado expressamente em lei.

MULTA QUALIFICADA. 150%. PERCENTUAL. CONFISCO. Considerações acerca da inconstitucionalidade do percentual de multa instituído pela lei tratam-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

LEI TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENIGNA. ART. 112 DO CTN. Se, diante das provas contidas nos autos, inexistem dúvidas quanto à prática de infração tributária e à penalidade aplicável ao caso, não há que se falar em interpretação mais favorável, pois o lançamento é ato administrativo vinculado.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. CISÃO. ART. 132 DO CTN.

O art. 132 do CTN não faz menção expressa à modalidade da cisão porque este conceito apenas foi normatizado após a edição do CTN, pela Lei nº 6.404, de 1976, o que não afasta sua inclusão entre as hipóteses de responsabilidade tributária por sucessão.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESA RESULTANTE DE CISÃO PARCIAL DA AUTUADA. DÉBITOS COM FATOS GERADORES ANTERIORES À CISÃO.

É responsável solidariamente a empresa que absorveu parcela do patrimônio de empresa que sofreu cisão parcial, pelos débitos da sociedade cindida cujos fatos geradores sejam anteriores à cisão.

CISÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR. MULTAS.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR São sujeitos passivos solidários da obrigação tributária da pessoa jurídica os sócios administradores que se vincularam ativamente às situações ocorridas e aos atos praticados durante

sua gestão ou administração, que levaram à constatação de sonegação dos tributos devidos pela empresa e ao esvaziamento patrimonial, sem justificativa, da empresa, em favor de outra da qual são eles mesmos os sócios administradores.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR QUE SE RETIROU DA SOCIEDADE.

É responsável solidário o sócio administrador que se retirou da sociedade, pelos débitos tributários relativos aos fatos geradores contemporâneos ao seu gerenciamento até a data da sua saída.
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006

TRANSPORTE DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO. OPERAÇÃO DISTINTA DE AGENCIAMENTO.

A operação em que a transportadora contrata o serviço de transportes com o seu cliente, emite o conhecimento de frete e recebe em seu nome o valor total lá constante, caracteriza a venda de serviços de transporte e aperfeiçoa o fato gerador dos tributos calculados com base no faturamento; a operação posterior, em que a transportadora repassa a terceiros um valor inferior ao recebido sem a emissão de qualquer novo documento fiscal, referente à execução parcial do serviço de transporte, caracteriza subcontratação e não agenciamento.

CONTRATO DE AGENCIAMENTO. CARACTERÍSTICAS.

O contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa, o agente, assume, em caráter não eventual e sem vínculo de dependência, a obrigação de exercer habitualmente a intermediação de negócios em favor do preponente; nesse conceito não se inclui a subcontratação, aleatória e eventual, de caminhoneiros autônomos, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga - CTCR.

RECEITA BRUTA. OMISSÃO. COMISSÃO DE AGENCIAMENTO DE CARGA. ARGUMENTO NÃO PROCEDENTE.

Descabida a alegação de que a receita tributável seria apenas parcela recebida referente a alegada comissão de agenciamento de carga, se o contribuinte tem como objeto social transporte rodoviário de cargas líquidas e a granel e atividade agropecuária, ou seja, a atividade de agenciamento de cargas não consta do objeto social, e utilizou-se do percentual de oito por cento para apurar a base tributável pelo IRPJ na sistemática do lucro presumido.

DIPJ LUCRO PRESUMIDO. EXCESSO DE RECEITAS ANO ANTERIOR. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A apuração se dá pelo critério do lucro arbitrado, se o contribuinte optou, indevidamente, pela tributação com base no lucro presumido ao qual não estava autorizado por ter excedido o limite de receitas no ano anterior.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

PIS. COFINS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Cópia de amostragem de comprovantes de pagamento de saldos referentes a cartas-frete, a caminhoneiros subcontratados, referentes a entregas de mercadorias em país vizinho, não são prova suficiente de que o contribuinte tenha auferido receitas de prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas e, conseqüentemente, descabida a pretensão de isenção de PIS e Cofins sobre tais pretensas receitas, apenas demonstradas em planilhas.

PIS. COFINS. LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA.

Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vigentes anteriormente à legislação que institui a incidência não-cumulativa as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado.

PIS. COFINS. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. ICMS. Somente o ICMS cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, pode ser excluído da receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

O contribuinte e os responsáveis apresentaram recursos voluntários (fls. 2540 e 2568), que foram parcialmente acolhidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

TRANSPORTE DE CARGA. TERCEIRIZAÇÃO.

Se a empresa de transportes contrata o serviço em seu nome, o que abrange toda a documentação a ele pertinente, a operação de repasse a terceiros para execução de parcela do serviço pactuado desacompanhado de documentos fiscais diferenciadores do contrato original caracteriza subcontratação e não agenciamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

ART. 132 DO CTN. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA NA CISÃO PARCIAL.

Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. EMPRESAS SOB CONTROLE COMUM.

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula CARF nº 47)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

Em síntese, a Turma Ordinária reduziu a multa para o percentual de 75% e excluiu do polo passivo os Srs. Vilson Pilati, José Aliconi de Souza e Valdomiro Pilati, mantendo a responsabilidade tributária da Excellence Participações e Logística.

Em 02/10/2014, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 2.675), que interpôs recurso especial em 05/11/2014, no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa qualificada**, indicando como paradigmas os acórdãos: **101-96446** e **9101-01.202**

O recurso especial da Procuradoria foi admitido por decisão do Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento:

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se justamente à qualificação da multa. Segundo a recorrente, o entendimento do acórdão recorrido diverge de outras decisões exaradas pelo CARF sob as quais caberia a qualificação da multa de ofício quando o sujeito passivo presta declaração falsa informando ao Fisco valores muito inferiores ao efetivamente recebido. (...)

O paradigma 101-96.446 trata do cabimento da multa qualificada pela prática reiterada da conduta ilícita. Tal circunstância também foi expressamente mencionada no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1278) no presente caso para justificar a imputação da exasperadora.

Assim, em situações similares o acórdão paradigma e o recorrido decidiram de forma diversa, atestando o dissenso.

O acórdão paradigma 9101-01.202 também mencionou a conduta reiterada e acrescentou a prestação consciente de declaração com receitas muito inferiores àquela efetivamente recebida, o que também ocorreu no caso sob exame haja visto inclusive a discrepância entre as informações prestadas a BNDES e ao Fisco. Aqui também a divergência está configurada.

Do exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, e com base nas razões supra expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

O contribuinte e todos os responsáveis foram intimados do acórdão da Turma *a quo*, do recurso especial e da decisão que admitiu o recurso especial da Procuradoria nas seguintes datas:

- a) Contribuinte: 28/08/2015 (fls. 2.698)
- b) Excellence Participações e Logística: 13/08/2015 (fls. 2850)
- c) Vilson Pilati: 13/08/2015 (fls. 2.701)
- d) José Alcioni de Souza: 13/08/2015 (fls. 2700)
- e) Inventariante de Valdomiro Pilati: 14/09/2015 (fls. 2.704).

O contribuinte e o co-responsável Excellence Participações e Logística apresentaram contrarrazões ao recurso especial em 27/08/2015, em síntese, com as seguintes alegações:

- a) A Procuradoria não teria demonstrado de forma objetiva a legislação interpretada de forma divergente e não haveria similitude entre os fatos dos autos e os fatos tratados pelos acórdãos paradigmas, o que impediria o conhecimento do recurso especial;

- b) A Procuradoria não teria demonstrado as razões fáticas para restabelecimento da multa qualificada;
- c) Não haveria dolo do contribuinte, notadamente porque as operações (transporte) foram informadas ao fisco por declarações, além e constar em documentos contábeis e em Conhecimentos de Transporte;
- d) As informações ao BNDES não configurariam fraude à fiscalização tributária;

Nesse contexto, o contribuinte e o co-responsável Excellence Participações e Logística apresentaram recurso especial em 27/08/2015 (fls. 2.726) no qual alegam divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

- (i) **a não tributação de receitas de terceiros**, apresentando como paradigmas os acórdãos nº 201-77.020 e 201-73.817;
- (ii) **a impossibilidade de arbitramento**, sustentando a utilização da sistemática do lucro presumido, sendo indicados como paradigmas os acórdãos: 105-14532, 105-17.154, 103-19152 e 106-10716.

O recurso especial foi admitido apenas quanto à primeira matéria, conforme decisão do Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), destacando-se trecho a seguir:

II - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

II.a) Caracterização de subcontratação

Quanto ao primeiro ponto, a Recorrente indica como paradigmas passíveis de caracterizar a divergência os Acórdãos nº 201-77.020 e nº 201-73.817, ambos da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. (...)

Verifica-se que, de um lado, o acórdão recorrido ratificou o entendimento da autoridade fiscal, a qual havia definido terem natureza de subcontratação os repasses a terceiros para execução de parcela do serviço pactuado, pois desacompanhados de documentos fiscais diferenciadores do contrato.

De outro lado, nos paradigmas, entendeu-se que estaria caracterizada a atividade de agenciamento, situação em que as receitas utilizadas para o cálculo dos tributos não seriam, de fato, receitas próprias da Recorrente, mas apenas ingressos referentes a receitas de terceiros agenciados.

Ante o exposto, diante de situação fáticas semelhantes, conclui-se estar demonstrada a divergência jurisprudencial, devendo ser dado seguimento ao recurso quanto a este ponto.

b) Arbitramento do lucro

Quanto à segunda divergência, em oposição ao entendimento consignado no Acórdão combatido, a recorrente contrapõe os

Acórdãos nº 105-14.532, nº 105-17.154, nº 10319.152 e nº 106-107.16. Em atendimento ao disposto no art. 67, § 7º, do Anexo II do RICARF/2015, serão considerados apenas os dois primeiros paradigmas indicados, descartando-se os demais. (...)

Verifica-se que, diferentemente do paradigma, que julgou improcedente o arbitramento realizado basicamente na falta de escrituração do Lalur e na opção indevida pelo lucro presumido, no recorrido constatou-se que não foram apresentados os Livros Diário e Razão, nem tampouco as demonstrações financeiras, bem como o Livro Caixa de 2006 não trouxe a escrituração completa da movimentação financeira, tornando o arbitramento inevitável.

Sendo assim, quanto ao primeiro paradigma, são dispares as situações fáticas, pois os elementos de que dispunha a fiscalização em cada caso nem de perto se assemelham, impedindo que se averigue divergência de entendimentos.

(...)

Neste segundo paradigma, a exemplo do primeiro, vê-se que, no caso concreto, trata-se de erros de escrituração específicos, ao contrário do acórdão recorrido, em que não foram apresentados os Livros Diário e Razão e as demonstrações financeiras, além de o Livro Caixa de 2006 não trazer a escrituração completa da movimentação financeira.

Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações retratadas em cada um dos julgados.

Conclui-se, portanto, não estar demonstrada a divergência jurisprudencial, devendo ser negado seguimento ao recurso neste ponto.

(...)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF/2015, e tendo sido comprovada a divergência jurisprudencial relativa apenas ao tema a) caracterização de subcontratação, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Contribuinte.

O contribuinte apresentou agravo contra esta decisão (fls. 2.868 e 2.875), que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF, confirmando-se a rejeição parcial do recurso especial quanto ao segundo tema (fls. 2.887). O contribuinte foi intimado quanto a esta decisão em 25/04/2017 (fls. 2.898) e o co-responsável Excellence em 24/04/2017 (fls. 2.897). Os demais co-responsáveis também foram intimados desta decisão conforme avisos de recebimento às fls. 2.899 a 2.901.

A União Federal apresentou contrarrazões em 02/06/2017 requerendo não seja conhecido o recurso ou, subsidiariamente, seja-lhe negado provimento. Alega, em síntese, que:

(i) as razões do recurso especial não demonstram de forma objetiva a legislação interpretada de forma distinta pelos acórdãos paradigmas e recorrido, sendo de rigor o não conhecimento do recurso por força do artigo 67, §1º, do RICARF atual (Portaria MF 343/2015) e Manual de Exame de Admissibilidade (item 1.2);

(ii) a fiscalização teria demonstrado que houve subcontratação e que as receitas deveriam ser consideradas como receitas próprias. Menciona que assinando contrato de prestação de serviços de transporte com clientes, o contribuinte assumiria a obrigação de transportar as cargas, que é distinta da obrigação de agenciamento;

(iii) haveria prova de que o contribuinte assumia a condição de prestação de serviços, emitindo Conhecimento de Transporte, calculando e assumindo o ônus do ICMS incidente;

(iv) menciona precedente da CSRF (9101-00473), julgado em 2009, para confirmar pedido de negativa de provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento: Recurso Especial do Contribuinte e Responsável

O recurso especial dos sujeitos passivos é tempestivo, questionando a Procuradoria o seu conhecimento por falta de identificação objetiva da legislação interpretada, como exige o artigo 67, §1º, do RICARF (Portaria MF 343/2015) e o Manual de Admissibilidade do Recurso Especial.

Prevía o artigo 67, §1º, do RICARF, em redação vigente ao tempo da interposição de recurso especial pelo contribuinte:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente

Em seu recurso especial, o contribuinte destaca os artigos 224 do RIR/1999 e, na sequência, trata do enfrentamento do tema pelo acórdão paradigma, *verbis*:

(...) o legislador, ao redigir o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) prescreveu a exclusão, na apuração da

receita bruta, dos ingressos correspondentes à receita de terceiros, neste caso dos transportadores agenciados, conforme se depreende do artigo 224 do referido diploma legal

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (...)

Desta feita, resta impossível não observar que o v. acórdão paradigma nº 201-77.020 tem clara relação com o v. acórdão recorrido, justamente por se opor que a totalidade dos ingressos nas contas da Recorrente se configura como receita tributável (...)

Analisando as razões do contribuinte, aparentemente, a legislação que teria sido interpretada de forma divergente seria o artigo 224, do RIR. Não obstante isso, passo a tratar com maior detalhamento a similitude fática entre acórdão recorrido e paradigmas, enfrentando conjuntamente o questionamento a respeito da demonstração objetiva da lei interpretada.

O contribuinte apresentou recurso especial, indicando dois acórdãos paradigmas, quais sejam: **201-77.020** e nº **201-73.817**, tendo o Presidente de Câmara admitido o recurso quanto a ambos.

No caso dos presentes autos, lembro que decidiu a DRJ, como também a Turma *a quo*, que não haveria prova de que as receitas identificadas pela fiscalização seriam de terceiros, por exercício de atividade de agenciamento. Destaca-se trecho do voto do Ilustre ex-Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

No mérito, a recorrente insiste no argumento de que teria formalizado contrato de agenciamento com caminhoneiros autônomos, e assim parte dos valores recebidos pertenceria a esses terceiros.

Não foi apresentado qualquer do documento que indicasse a formalização de contratos de agenciamento nos moldes suscitados. No mais, a questão foi enfrentada de forma inapelável pela decisão recorrida, conforme trecho abaixo transcrito não especificamente contestado pela interessada, e que adoto como minhas razões: (...)

71. Existem empresas que se dedicam ao agenciamento de fretes ou cargas; trata-se de atividade prevista na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sob o código: “63.401/ 04 Agenciamento de Cargas”; ocorre, por exemplo, quando alguém se estabelece com a finalidade específica de intermediar a contratação de serviços de transportes; mas, deve-se frisar que, para que o agenciamento efetivamente ocorra, necessário será que o contrato de transporte, ainda que verbal, seja firmado entre a empresa proprietária da carga e o transportador (no caso, o caminhoneiro autônomo), pessoa física ou jurídica, o qual deveria emitir o conhecimento de transporte ou documentação equivalente.

72. O contrato de agenciamento é aquele pelo qual uma pessoa, o agente, assume, em caráter não eventual e sem vínculo de dependência, a obrigação de exercer habitualmente a intermediação de negócios em favor do preponente; nesse conceito não se inclui a subcontratação, aleatória e eventual, de caminhoneiros autônomos, para executar serviço de transporte de carga que fora anteriormente contratado, em nome próprio e com emissão do respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga CTRC.

73. Na Secretaria de Finanças do Município de Curitiba, por exemplo (e nos demais municípios também), existe o código de atividades: “634010300 – Agenciamento de Cargas”, destinado a contribuintes que efetivamente exerçam tal atividade. Por óbvio, quando tais contribuintes prestam seus serviços, emitem o documento adequado, ou seja, a nota fiscal de serviços, e se debitam do imposto incidente, o ISS, o que não ocorre no caso da litigante que recolhe o ICMS, conforme declara ao reclamar que este deveria ser deduzido da base de cálculo do PIS e Cofins, contradizendo a própria alegação de ser prestadora de serviços; evidencia-se que a litigante não recolhe ISS ao município como prestadora de serviços nem escritura serviços e, por outro lado, escritura e recolhe ICMS, devido ao Estado pela atividade de transporte.

74. A atividade agenciamento estaria bem caracterizada na hipótese de a empresa encaminhar o caminhoneiro autônomo ao proprietário da carga, de sorte a propiciar o surgimento de um novo vínculo contratual, entre este e o caminhoneiro, referente ao serviço de transporte. O trabalho do agenciador consiste em aproximar as partes, proprietário da carga e o transportador, e estes formalizam um outro contrato autônomo, e se outorgam, mutuamente, os documentos respectivos, o que não ocorre no presente caso.

75. A interessada emite CTRC e, conforme especifica a legislação, excluem-se do campo da agência as vendas em nome próprio.

76. A propósito, conforme explica Humberto Theodoro Júnior, em artigo publicado no site <http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto301.htm>:

O agente faz da intermediação de negócios sua profissão. Não pratica a compra e venda das mercadorias do representado. Presta serviço tendente a promover a compra e venda, que será concluída pelo preponente. Por isso, na linguagem tradicional do direito brasileiro esse agente recebia o nome de “representante comercial autônomo” (Lei nº 4.886, de 09.12.65).

O novo Código Civil, a exemplo do direito europeu, abandonou o nomen iuris de “representante comercial”, substituindo-o por “agente”. Sua função, porém, continua

sendo exatamente a mesma do representante comercial autônomo. (Grifou-se.)

77. Confirma-se, do exposto, que o contribuinte contrata com seus clientes serviço de transporte e não de intermediação, por isso, não há como o litigante sustentar que o pagamento recebido dos clientes não é receita sua, pois é, e corresponde ao preço do serviço contratado; o seu papel junto aos seus clientes não é o de agenciador de cargas, mas de empresa que oferece serviço de transporte e assume a responsabilidade de receber, transportar e entregar a carga no local contratado.

A longa transcrição é feita para elucidar os termos em que decidido o tema pelo Colegiado a quo, em especial a questão probatória.

Pois bem. No primeiro acórdão paradigma (201-77.020), constam os seguintes fatos descritos no relatório:

De acordo com o contido no processo e resumido no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, a contribuinte, instada a justificar o estorno de lançamentos de receita relativamente aos períodos de apuração de 1996 a 1999 e os lançamentos de "outras receitas operacionais" no ano de 2000 alegou que tal procedimento decorreu da necessidade de identificar as receitas destinadas a prestadores de serviços de transporte por ele agenciados, tendo em vista a sua condição de pessoa jurídica dedicada aos serviços de transporte e de logística de transportes.

Diante desse quadro fático, decidiu a Turma prolatora do primeiro acórdão paradigma (201-77020), mencionado a prova dos autos e a interpretação ao **artigo 3º, da Lei nº 9.718**:

Quanto ao mérito, o ponto fulcral está em determinar qual é a base de cálculo do PIS Faturamento, in casu, não sem antes mencionar que a matéria fática é incontroversa. Os termos da peça fiscal narrativa, bem como a própria decisão não põem em dúvida o procedimento da contribuinte quanto à natureza dos estornos praticados nos anos de 1996 a 1999 e o idêntico fundamento fático dos lançamentos do ano 2000. (...)

O que está devidamente demonstrado nos autos é que a contribuinte pratica duas operações plenamente distintas de prestação de serviços. Uma de transporte próprio e a outra de agenciamento de transporte praticado por terceiros, tudo dentro de seus objetivos sociais. O valor que corresponde ao seu faturamento nesta última operação é, cristalinamente, o da diferença entre o que recebe do contratante do frete e o pago a quem transporta o produto, outro fato incontroverso. (..)

Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 12 do art. 32 da Lei há pouco citada serve como suporte para pretender exigir a contribuição guerreada.

Atente-se para os requisitos da regra. A mesma estabelece como elemento nuclear do fato gerador o faturamento. Especifica que

tal constitui-se na receita bruta, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para defini-la.

Nota-se uma diferença fática fundamental entre os casos (recorrido e primeiro paradigma, **201-77020**), enquanto no recorrido sustenta a Turma julgadora não haver prova alguma do agenciamento, no primeiro paradigma consta a informação de que haveria já pela fiscalização a identificação de duas atividades (agenciamento e transporte próprio),

Acrescento a isso que ambos os casos (recorrido e primeiro paradigma – **201-77020**), a despeito referirem-se ao termo receita bruta, interpretam normas distintas, constando expressamente no paradigma a análise do artigo 3º, da Lei nº 9.718.

Assim, não conheço do recurso especial do contribuinte e responsável quanto ao primeiro paradigma (201-77020)

Os mesmos impedimentos para o conhecimento são vislumbrados quando analisado o segundo paradigma. Consta do segundo acórdão paradigma (**201-73.817**) decisão nos seguintes termos:

Quanto ao mérito, o ponto fulcral está em determinar qual é a base de cálculo da COFINS, in, casu. Despiciendo reproduzir a regra insculpida no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, notória no definir que o fato gerador da obrigação é o faturamento, como tal a receita bruta de venda, entre outras, de serviços que é a que interessa no presente processo.

Decorre daí indubitado entendimento de que a indigitada receita comporta o total da assim definida, sem qualquer exclusão, exceção feita às nominadas no parágrafo único do artigo supracitado.

Diz a mencionada autoridade, em certa altura de sua manifestação, verbis:

"Da análise da documentação apresentada, concluímos que efetivamente os valores recebidos a título de fretes próprios (realizados pela própria empresa), os quais são incontroversos, são exatamente os relacionados às fls. 21, nas colunas "Fretes Recebidos e "Rec. Prest. Serviços", cujas contas no Livro Razão são as de nºs 3.1.02.01.00167 e 3.1.02.01.0005-1, respectivamente. E que os valores brutos recebidos em virtude de subcontratação ou agenciamento ou intermediação (como decidirá a autoridade julgadora) são exatamente os relacionados às fls. 21, nas colunas "Receitas Fretes" e "Rec. Fretes Is. Matriz" cujas contas no Livro Razão são as de nº 3.1.01.01.0005-9 e 3.1.01.01.0020-2, respectivamente."

Deflui da informação que os fatos são incontroversos, há prestação de serviços de transporte próprios e de intermediação, subcontratação ou agenciamento. A contar de tal constatação, limita-se a questão a determinar qual o serviço prestado para o efeito de definir o valor da base de cálculo.(...)

O que está incontroversamente contido nos autos é que a contribuinte pratica duas operações de prestação de serviços. Uma de transporte próprio e a outra de transporte praticado por terceiros, por ela conseguido. O valor que recebe nesta última operação é o da diferença entre o que recebe do contratante do frete e o pago a quem transporte o produto, fato incontroverso.

A distinção fática é relevante, enquanto no acórdão recorrido consta que não há comprovação do agenciamento (informação que se confirma pelo TVF e decisão da DRJ), no segundo paradigma é incontroversa a atividade de agenciamento, sendo inclusive descrita no Auto de Infração. Assim, a distinta solução jurídica entre os acórdãos (recorrido e segundo paradigma – **201-73.817**) é plenamente justificável, não possibilitando o conhecimento do recurso especial.

Acrescento, ainda, que o acórdão paradigma enfrenta norma específica de COFINS (art. 2º, da Lei Complementar nº 70), também impedindo seja visualizada a divergência na interpretação da lei tributária, para fins de seguimento do recurso especial.

Diante disso, voto por não conhecer o recurso especial do contribuinte e responsável também quanto ao segundo acórdão paradigma (**201-73.817**).

Portanto, voto por não conhecer o recurso especial do contribuinte e responsável.

Conhecimento: Recurso Especial da Procuradoria

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, questionando o contribuinte seu conhecimento por duas razões principais: (a) falta de demonstração, de forma objetiva, da legislação interpretada de forma divergente e (b) ausência de similitude entre os fatos dos autos e os fatos tratados pelos acórdãos paradigmas.

Conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria – Legislação Interpretada

O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial, nos termos do artigo 67, §1º do RICARF (Portaria MF nº 343/2015), acima reproduzido.

Lembro que a Procuradoria interpôs recurso especial em 05/11/2014, quando vigente o RICARF anterior (Portaria MF 256/2009). Ocorre que o RICARF anterior não expressava qualquer exigência para demonstração objetiva da legislação interpretada de forma divergente.

Diante disso, **rejeito o pedido do contribuinte para não conhecimento por ser inaplicável o atual RICARF a recursos anteriormente interpostos.**

Acrescento ainda que o recurso especial da Procuradoria menciona a legislação interpretada de forma distinta, como se observa do trecho abaixo reproduzido:

Portanto, observa-se a clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, uma vez que, diante do mesmo ilícito, qual seja, prestação consciente de informações falsas ao Fisco e de forma reiterada, os Colegiados

decidiram de forma contrária. O acórdão recorrido afastou a multa qualificada, enquanto que os paradigmas decidiram pela sua manutenção. (fls. 2.681/2.682)

Portanto, por ambos os fundamentos **rejeito o pedido do contribuinte de não conhecimento** por falta de identificação da legislação interpretada de forma distinta.

Conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria – Similitude fática

O contribuinte ainda sustenta a distinção fática entre o caso dos autos e os acórdãos paradigmas. Lembro que a Procuradoria indicou dois acórdãos paradigmas, quais sejam: **101-96446** e **9101-01.202**.

O primeiro acórdão paradigma (**101-96446**) tem o seguinte quadro fático, conforme relatório:

De acordo com a Descrição dos Fatos contida no auto de infração do IRPJ, a empresa é acusada de ter cometido as seguintes irregularidades: (1) Omissão de Receita — Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e (2) Receita da Atividade, Escriturada e não Declarada — Falta de Recolhimento.

Foi imposta a multa qualificada de 150% e foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais. A interessada apresentou impugnação

Nesse contexto, decidiu a Turma Julgadora do primeiro acórdão paradigma (**101-96446**):

Quanto à qualificação da multa, referendo as razões de decidir do ilustre relator do voto vencedor, a seguir transcritas, que adoto como minhas:

Concordo com a corrente de que o fato de a contribuinte não ter logrado comprovar a origem de parte dos valores creditados em contas de depósitos ou de investimentos em instituição financeira, por si só, não caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

No âmbito das presunções legais, a caracterização do intuito fraudulento deve se dar de forma muito cautelosa, de acordo com as circunstâncias do caso concreto. E é justamente em face destas circunstâncias que se há de entender que, mesmo diante das dificuldades de se caracterizar a fraude no caso de omissão de receitas diagnosticada por presunção, o intuito fraudulento está presente no caso concreto que aqui se tem, pois não se trata de 'falta simples de presunção de omissão de rendimentos', como alega a Impugnante. Explica-se.

Como está detalhadamente explicitado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, às folhas 627 a 642, a contribuinte não logrou comprovar, em relação aos anos-

calendário de 2001 e 2002, a origem de ingressos em sua conta bancária que somaram R\$ 2.730.764,73.

Além disso, a contribuinte deixou de declarar receita da atividade, escriturada e não declarada, no montante de R\$ 1.517.663,12, ao longo dos mesmos anos-calendário.

Ou seja, há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a idéia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.

Os fatos descritos no acórdão paradigma tem alguma semelhança com o caso dos autos, que também trata de omissão substancial da receita bruta (86%), além da reiteração da conduta, pois o auditor fiscal menciona tanto as condutas ao longo do ano de 2006, quanto no ano de 2005 (autuação referida no TVF). Assim, conheço do recurso especial quanto ao primeiro paradigma (101-96446).

O segundo acórdão paradigma (9101-01.202) descreve a seguinte situação fática:

A recorrente tomou ciência do acórdão em 29/05/2006 (doc a fls. 704), tendo interposto o recurso especial (fls. 705/720 do vol. IV), com base no art. 32, I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes c/c art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria nº 55/98, no qual alega em síntese:

I - que ficou constatado que no período de jan/1999 a set/2003, num total de 57 meses, o contribuinte declarou para a Receita Federal aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na Contabilidade;

II - que foi verificado, também, que a empresa, em 03/01/2003, foi vendida por preço menor que 30% (trinta por cento) do que registrava o balanço de 31/12/2002 no Patrimônio Líquido, sendo que ficou demonstrada, ainda que solicitado pela fiscalização, a idoneidade da transação com comprovação da movimentação de recursos aportados;

III - que os endereços dos novos sócios não eram verdadeiros e que não apresentaram Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no exercício de 2002, sendo que a fiscalização foi sempre atendida por um dos antigos sócios;

IV - que, no caso concreto tem-se que examinar o comportamento da contribuinte e verificar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 artigo 44, inciso II, existindo já conhecimento de que o litígio não se dá sobre discordância de qualificação jurídica dada aos fatos;

V – que exatamente inexatidão da declaração é uma das materialidades justificadoras da apenação exasperada porque os casos do inciso I do artigo 44 da Lei nº. 9430/96 são os mesmos do inciso II, o que justifica a ressalva no inciso I (penalização de 75% em caso de declaração inexata, salvo...) que excetua para apenar em 150% havendo evidente intuito de fraude naquelas condutas tipificadas no inciso I e, entre elas, a inexatidão de declaração;

VI - que a ação do contribuinte retardou por parte da autoridade fazendária o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal (Lei 4502/66, art. 71, inciso I), bem como as declarações inexatas prestadas, depois de realizado o fato gerador, modificando sua informação quantitativamente, reduzia o montante do imposto devido;

VII – que a E. Terceira Câmara, por sua maioria e, seguindo o voto condutor do Ilustríssimo Senhor Relator, não considerou o evidente intuito de fraude, pois a conduta do contribuinte foi firme e abusiva no sentido de fornecer informações inexatas com alta lesividade à Administração Tributária, diminuindo acintosamente o valor real de seu faturamento, reduzindo, de tal forma, o valor do pagamento de tributos e contribuições por prolongados períodos, sistematicamente; e

VIII – ao final, requer o conhecimento e provimento do recurso especial, para que seja reestabelecida a multa qualificada.

Diante de tal situação, pronunciou-se a Turma no segundo acórdão paradigma
(9101-01.202):

A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de aplicação da multa qualificada (150%) sobre a omissão de rendimentos apurada pela fiscalização, tendo em vista que foi constatado que o contribuinte declarou, em DCTF, durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003, aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127 (...)

Conforme preceitua o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a multa qualificada é aplicável quando demonstrado o evidente intuito de fraude, seja por uma conduta que se subsuma nos conceitos legais de sonegação, fraude ou conluio, previstos, respectivamente, nos artigos 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/1964, in verbis: (...)

De plano, para os fatos geradores em tela, há que se afastar as hipóteses previstas nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pois em momento algum a fiscalização indica que a recorrida tenha praticado “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do

imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”, ou agido em conluio.

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

Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF, de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal.

Assim, pelas circunstâncias descritas e demais elementos constantes do presente processo, conforme acima examinado, entendo que as infrações ocorridas nos anos de 1999 a 2003, e de que resultaram na lavratura do auto de infração, se amoldam perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da lei nº 4.502/1964; ou seja, que estão presentes os elementos objetivo (omissão dos rendimentos e tributos) e subjetivo (dolo de retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador), caracterizadores do tipo previsto na lei.

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

O segundo acórdão paradigma (9101-01.202), portanto, reflete situação que muito se assemelha com o caso dos autos, considerando que o contribuinte escriturava suas receitas (em livros contábeis), mas não declarava em DCTF 90% destes valores. Segundo o Colegiado prolator do segundo acórdão paradigma (9101-01.202), tal fato amolda-se à hipótese do artigo 71, da Lei nº 4.502/1964, conclusão jurídica distinta da verificada nos presentes autos. Com efeito, no **acórdão recorrido**, a despeito de constatação de escrituração (contabilidade digital), o auditor fiscal identificou a omissão substancial da receita bruta (86%), concluindo a Turma pela desqualificação da multa de ofício. Assim, há fatos similares analisados pelo segundo paradigma e acórdão recorrido, com conclusão jurídica distinta, justificando-se o seguimento ao recurso.

Diante disso, **conheço do recurso da Procuradoria** também com relação ao segundo acórdão paradigma (9101-01.202).

Concluo, assim, pelo **conhecimento do recurso especial da Procuradoria**.

Recurso da Procuradoria: Mérito (Multa Qualificada)

Relembro que a fiscalização entendeu pela qualificação da multa pelos fundamentos extraídos do Termo de Verificação Fiscal que acompanha os Autos de Infração (fls. 1264):

Da Multa Qualificada

No presente caso, a declaração de informações econômico-fiscais (DIPJ), os demonstrativos de apuração das contribuições sociais (DACon) e as DCTF de 2006 apresentadas pelo contribuinte foram todas elaboradas com bases de cálculo reduzidas sistematicamente para escamotear a ocorrência do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. (...)

Esse artifício de deixar de declarar sistematicamente valores ao Fisco ou declará-los a menor do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, além de retardar o conhecimento do elemento quantitativo do fato imponible por parte da autoridade administrativa, ainda a faz supor que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para os demais contribuintes (...). Assim, apenas a reiteração da prática de informar dados inexatos à Fazenda Pública já é suficiente para a constatação do evidente intuito de fraude, elemento que compele a autoridade fiscal à qualificação da multa.

Faturamento na Contabilidade Digital e Declarado

<i>Faturamento na Contabilidade</i>	<i>Declarado à RFB</i>	<i>Faturamento sonegado</i>
<i>R\$ 68.133.115,74</i>	<i>R\$ 9.638.409,04</i>	<i>R\$ 58.494.706,70 (86%)</i>

(...)

Evidente intuito de fraude é conceito amplo dentro do qual se inserem condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964 (...)

Outrossim, não há como o contribuinte alegar que não tinha conhecimento do seu nível de faturamento. Vide as cópias das fichas cadastrais do Banco Bradesco S/A (...) para obtenção de empréstimos subsidiados pela União por meio do Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) (...).

Os Autos de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, da Lei nº 9430/1996. Com a edição da Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, a multa qualificada passou a ser tratada pelo §1º, do artigo 44, nos seguintes termos:

Art. 44 (...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O TVF ainda menciona os artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, destacando-se teor do artigo 71, da Lei nº 4.502/1964, verbis:

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

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

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

A Turma Ordinária, em julgamento do recurso voluntário, entendeu pela desqualificação da multa de ofício, conforme voto vencedor elaborado pelo ex-Conselheiro Carlos Pelá, do qual se extrai trecho a seguir:

Considerando isso, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida, pela jurisprudência desse Conselho, quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

om a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato; a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos; não evidenciam, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de descon sideração pela autoridade administrativa. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada. (...)

Ora, no caso presente, a Recorrente acreditou, e continua a acreditar, que suas ações foram lícitas. A ação do contribuinte, conforme se vê de inúmeros outros casos semelhantes neste CARF, decorre da interpretação equivocada de que parte das receitas que recebe e repassa aos contratados não são receitas próprias da sua atividade, mas receitas que pertencem a terceiros e que a estes devem ser repassadas diretamente, sem

transitar pelo seu resultado. O mesmo se diga da diferença entre a receita omitida e o valor repassado aos caminhoneiros, haja vista que neste ponto também não há indícios de cometimento de fraude de qualquer natureza, mas uma simples omissão de receita.

Não me convence também a alegação de que houve fraude contra a administração tributária na declaração dada ao BNDES para fins de obtenção de financiamento. Revela, antes de tudo, uma ação deliberada de enganar o Banco para obter financiamento, coisa também bastante comum. Em suma, não me pareceu ter a fiscalização se desincumbido de demonstrar a presença de fraude, nos termos acima expostos, na atuação do contribuinte perante o Fisco.

Ao contrário do que entendeu a maioria do Colegiado *a quo*, mantida a tributação do principal – tema tratado no julgamento do recurso especial do contribuinte, não conhecido -, entendo que deve mantida a multa qualificada, diante da demonstração pelo auditor fiscal autuante das condições para qualificação da multa notadamente se considerada a omissão de 86% da receita pelo contribuinte.

Com efeito, os fatos descritos pelo Termo de Verificação Fiscal – inclusive para justificar a qualificação da multa de ofício – atestam que houve substancial omissão pelo contribuinte e, assim, o dolo na sua conduta. Com efeito, a omissão substancial de receita legitima a aplicação de multa qualificada. Não há mero erro do contribuinte, mas conduta evidente de sonegação fiscal.

Lembro que a Súmula CARF nº 25 trata da presunção legal de omissão de receita, impedindo a aplicação de multa qualificada sem a comprovação do dolo do contribuinte, na forma dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964:

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

No caso destes autos, o lançamento tributário expressamente refere-se ao dolo do contribuinte, comprovando-o pela substancial omissão de rendimentos (86%), dentre outros elementos. Assim, aplicando o racional da Súmula CARF 25, entendo pela procedência da multa qualificada.

Diante de tais razões, **dou provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Conclusão

Por tais razões, voto por **não conhecer do recurso especial do contribuinte e do responsável.**

Ademais, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Redator designado

No que toca a matéria multa qualificada, entendo que não merece reforma o acórdão recorrido. Entendo que bem aplicou a legislação o redator do voto vencedor sobre o tema, de modo que utilizo-me de suas razões para tomada de decisão.

Reproduzo adiante seu entendimento:

A Lei nº. 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº 4.502/64. Os respectivos textos são os seguintes:

(...)

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma. Para sua configuração como qualificadora, é necessário, portanto, que haja sonegação e/ou fraude orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Assim, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

*Portanto, a partir das características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.*

Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo (vontade ou intenção) do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa.

Noutra palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Por essa razão, é que distinguir entre a elisão (protegida pelo ordenamento) e a evasão (por ele repelida) tem se mostrado tarefa árdua, que tem suscitado controvérsias nos debates doutrinários e nos julgamentos deste Conselho.

É que, conforme já foi dito por diversos autores, levar em conta tão somente elemento subjetivo do autor (vontade, ânimo, intenção) para distinguir a evasão da elisão não é suficiente, motivo pelo qual tanto se critica a redação dos dispositivos em comento.

Ora, numa e noutra situação (evasão e elisão), o intuito do autor é o mesmo:

não pagar tributo, pagá-lo a menor ou em data mais afastada, de sorte que a diferença deverá ser buscada noutro elemento.

Por tudo isso também, é que a doutrina e a jurisprudência deste Conselho sempre reconheceram que a prova da fraude pode ser indiciária (e quase sempre o é), composta por uma soma de elementos convergentes para a conclusão da existência dessa falsidade.

Dai a necessidade deste Conselho, como órgão de julgamento dotado de quadros técnicos e, de alguma forma, orientador da conduta da administração e dos contribuintes, se esforçar no sentido de procurar estabelecer/sistematizar outros elementos/indícios para a distinção entre elisão e evasão fiscal, de modo a reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá no enfrentamento do tema.

A experiência estrangeira revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão.

Feitas essas considerações, tendo em vista a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude como condição para a qualificação da multa de ofício, e, como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal intenção, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Ao longo dos anos, tornou-se possível identificar alguns exemplos de elementos/indícios levados em conta pela jurisprudência deste Conselho na determinação da licitude de planejamentos tributários. Podemos citar:

a) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade, adulteração de documentos, etc) e, na elisão, os meios são lícitos.

Portanto, o primeiro ponto a ser observado é sempre a licitude dos atos praticados. Os atos praticados devem ser lícitos, possíveis e não vedados pelo ordenamento; b) como consequência disso, exige-se:

a não caracterização de simulação. Os atos praticados devem ser reais e não simulados. Lembrando que, como simulação, entendem-se todas as hipóteses em que existe uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato.

c) o momento da utilização dos meios: Anterioridade ao fato gerador. Tem-se constatado uma diferença temporal entre a elisão e a evasão. Por essa razão, deve-se verificar se os atos foram praticados antes ou depois da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei. Nesse passo, se o ato ou negócio jurídico foi praticado antes da ocorrência do respectivo fato gerador, pode-se estar diante de uma elisão fiscal, porém se praticado posteriormente estará constatada uma evasão fiscal. Essa diferenciação baseada na cronologia busca consagrar a licitude da elisão com base na falta de corporificação do fato gerador da obrigação tributária, já que esta, de acordo com o art. 113, § 1º do CTN, surge, somente, com a ocorrência daquele. Portanto, a elisão seria não entrar na relação fiscal e evasão seria dela sair.

Como requisitos para a caracterização de simulação, também podemos citar alguns elementos/indícios levados em consideração:

a) a existência de propósito negocial; ou seja, a existência de outras razões econômicas, negociais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados;

b) a publicidade das ocorrências; c) a proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles; d) a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação; e) a motivação para simular; f) o retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subseqüentes.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que, como já foi dito, o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram operações simuladas.

Considerando isso, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida, pela jurisprudência desse Conselho, quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2),

conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato; a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos; não evidenciam, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96.

A celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária, acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico vir a ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada.

Mesmo porque, como bem lembrou a doutrina de Luiz Regis Prado, há pouco tempo, prevalecia o entendimento de que a adoção de formas lícitas era suficiente a garantir a economia tributária visada com a sequência de atos, independente do seu tempo ou ausência de qualquer propósito negocial. Assim, no passado, ao pesquisar a jurisprudência vacilante e a doutrina divergente, os contribuintes poderiam entender que agiam lícitamente.

Ora, no caso presente, a Recorrente acreditou, e continua a acreditar, que suas ações foram lícitas. A ação do contribuinte, conforme se vê de inúmeros outros casos semelhantes neste CARF, decorre da interpretação equivocada de que parte das receitas que recebe e repassa aos contratados não são receitas próprias da sua atividade, mas receitas que pertencem a terceiros e que a estes devem ser repassadas diretamente, sem transitar pelo seu resultado. O mesmo se diga da diferença entre a receita omitida e o valor repassado aos caminhoneiros, haja vista que neste ponto também não há indícios de cometimento de fraude de qualquer natureza, mas uma simples omissão de receita.

Não me convence também a alegação de que houve fraude contra a administração tributária na declaração dada ao BNDES para fins de obtenção de financiamento. Revela, antes de tudo, uma ação deliberada de enganar o Banco para obter financiamento, coisa também bastante comum. Em suma, não me pareceu ter a fiscalização se desincumbido de demonstrar a presença de fraude, nos termos acima expostos, na atuação do contribuinte perante o Fisco.

Por tudo isso, entendo que a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº. 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

E, uma vez que, no caso dos autos, não se percebe, por parte do contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal, estou convencido de que a qualificação da multa de ofício foi exacerbada, devendo ser excluída.

Pelas razões do acórdão recorrido, nego provimento ao recurso da Fazenda

Nacional.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra