



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

Processo nº 10950.006259/2008-44
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.477 – 1ª Turma
Sessão de 08 de março de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA E DECADÊNCIA
Recorrente COMERCIAL DE BEBIDAS VIRGINIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

A omissão reiterada de informações ao Fisco (recorrência) em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância) pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada. Se a contribuinte, ao longo de três anos seguidos (2003/2005), apresenta sistematicamente declarações com valores de receitas muito menores que as efetivamente auferidas, e até mesmo com valores zerados, como se estivesse em inatividade, enquanto operava normalmente, 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.

DECADÊNCIA.

A manutenção da multa qualificada produz reflexos na questão da decadência. Isso porque a caracterização do dolo, por si só, desloca o prazo de decadência do art. 150, §4º, para o do art. 173, I, ambos do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação à multa qualificada, os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu nos presentes autos sobre multa qualificada e decadência.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso para as duas matérias acima mencionadas, mas apenas para a infração de omissão de receita/resultado do período. Foi negado seguimento ao recurso relativamente à qualificação da penalidade e à contagem do prazo decadencial referente à infração de glosa de despesas, conforme o despacho exarado em 26/01/2016 pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

E a negativa de seguimento de parte do recurso foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 02/04/2016.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1402-00.929, de 16/03/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, decidiu negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de manter a multa qualificada e rejeitar a preliminar de decadência.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. O prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no caso de dolo, fraude ou simulação, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o que ocasiona, no regime do Lucro Real Trimestral, em que os impostos e contribuições referentes aos meses e trimestres até novembro podem ser lançados no mesmo ano calendário, que o prazo seja contado a partir do primeiro dia do ano seguinte.

RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS. CONTABILIZAÇÃO DE DESPESA FICTÍCIA. DOLO. A declaração de apenas parte ou nada das receitas auferidas e a dedução de despesa fictícia, que reduziram o seu lucro tributável durante os três anos-calendário examinados, são suficientes

para evidenciar a intenção dolosa de simulação ou ocultação, num propósito deliberado de subtrair, no todo ou em parte, a obrigação tributária.

ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS. CONDIÇÃO. Somente faz prova a favor do contribuinte a escrituração mantida com observância das disposições legais e se comprovados por documentos hábeis os fatos nela registrados.

DOLO. MULTA QUALIFICADA. Aplica-se multa qualificada à exigência de impostos e contribuições sonegados estando caracterizado o dolo.

Preliminar Rejeitada. Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Para o processamento do recurso, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- do que consta no voto e no referido acórdão, os ínlitos Julgadores concluíram, erroneamente, que a recorrente declarou apenas parte ou nada das receitas auferidas, e constituiu a Fênix com o objetivo de criar despesa fictícia, visando ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores, receita bruta auferida e lucro auferido, configurando o dolo e suas conseqüências;

- ora, tais assertivas não merecem prevalecer, eis que contrárias aos fatos ocorridos e comprovados, às peças produzidas no processo, bem como ao ordenamento jurídico hodierno;

- tendo em vista a constituição do crédito fiscal ter sido realizada somente em 13 de novembro de 2008, através da lavratura do presente auto de infração, e ainda, o fato da mesma ter sido encaminhada diretamente ao sujeito passivo em 17 de novembro de 2008, notório e sabido que a relação processual acabou por ser formada quando da efetiva ciência, logo, inequívoca a condição de destempo para o período de janeiro a outubro de 2003, vez que o prazo, peremptório, para a consecução do ato Fazendário, já havia expirado;

- já não é mais noviço que o prazo decadencial não se suspende ou interrompe, sejam por motivos quaisquer, inclusive, por aqueles decorrentes da respectiva ação fiscal, inexistindo assim óbices legais para que a Administração Fazendária exercitasse seu poder/dever potestativo de lançamento iniciado pela ocorrência do fato gerador;

- fica evidente então que o crédito tributário constituído pelo autor da peça exordial, especificamente quanto aos meses de janeiro a outubro de 2003, acha-se fulminado

pelo instituto da decadência, porquanto decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, a contar da data do pretenso fato gerador, com aquele do aperfeiçoamento do lançamento tributário;

- no que tange à alegação de existência de dolo, a questão da escrituração correta em sua contabilidade acha-se reconhecida pela própria Delegacia de Julgamento;

- quer-se dizer que o estabelecimento recorrente em nenhum momento teve a intenção em fraudar, ou mesmo, em simular situações objetivando a sonegação fiscal. Vejam que os valores achavam-se todos consignados em sua contabilidade, situação essa verificada pelo próprio senhor fiscal autuante conforme já visto. Tanto é verdade que ao sujeito passivo, permitiu-se a apresentação das correspondentes retificadoras, o que foi prontamente atendido;

- diante da regularidade da escrituração fiscal por parte do estabelecimento recorrente, quanto aos atos e fatos contábeis suscetíveis de registro, não é medida segura a tipificação de conduta fraudulenta, como sugere o Acórdão objeto do presente Recurso, até porque, devem ser cotejados outros elementos para a sua consecução;

- dessa forma, ante a total insegurança apresentada pela medida fiscal, impõe-se a total improcedência da peça exordial lavrada contra a recorrente, bem como, faz-se necessária a reforma do entendimento proferido pelos r. Julgadores da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no tocante aos aspectos mencionados, os quais serão abordados em maiores detalhes adiante;

DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

- os r. Julgadores da Quarta Câmara do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entenderam pela validade do Auto de Infração e ocorrência do ilícito apontado na peça inicial, concernente aos valores controversos, confirmando, pois, a acusação da Autoridade Autuante no sentido de que o sujeito passivo teria declarado apenas parte ou nada das receitas auferidas, bem como deduzido suposta despesa fictícia;

- contudo, tendo em vista a constituição do crédito fiscal ter sido realizada somente em 13 de novembro de 2008, através da lavratura do presente auto de infração, e ainda, o fato da mesma ter sido encaminhada diretamente ao sujeito passivo em 17 de novembro de 2008, notório e sabido que a relação processual acabou por ser formada quando da efetiva ciência, logo, inequívoca a condição de destempo para o período de janeiro a outubro de 2003, vez que o prazo, peremptório, para a consecução do ato Fazendário, já havia expirado;

- no tocante ao Instituto da decadência, citamos algumas decisões proferidas em casos semelhantes, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que acabam por divergir do acórdão ora recorrido: [...];

- verifica-se, nitidamente, por meio das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais colacionadas, o entendimento prevalente de que o tributo sujeito ao lançamento por homologação está sujeito às regras do §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, qual seja: prazo decadencial de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador;

- no que atine ao dolo alegado, equivocadamente, pela Autoridade Fazendária na peça básica e afirmado pela 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, impende, para fins de paradigma, mencionar o seguinte Julgado: [...];

- no presente caso, a questão da escrituração correta em sua contabilidade acha-se reconhecida pela própria Delegacia de Julgamento;

- dessarte, satisfeitos os requisitos de admissibilidade do presente Recurso Especial, qual seja, a divergência entre o presente acórdão e os demais acórdãos proferidos por Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais, eis que juntados diversos julgados divergentes acerca da matéria fática e de direito, requer seja conhecido o presente recurso;

DOS FATOS E FUNDAMENTOS.

DA INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

- a autoridade fazendária, quando do lançamento da medida fiscal constitutiva, acabou evidenciar, de forma indubitosa o fato do estabelecimento do sujeito passivo, quando do preenchimento da respectiva Declaração, incorrer em erro, já que na contabilidade os valores achavam-se todos correta e regularmente contabilizados. Tal situação pode ser comprovada pela própria manifestação do senhor fiscal autuante, exatamente, quando assim se manifesta na folha "2" do Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*: [...];

- assim, incontroverso o fato dos valores constantes da Declaração apresentada pelo sujeito passivo residirem divergentes daqueles apurados contabilmente, porquanto, a própria autoridade fiscalizadora acaba por utilizar-se da expressão "divergentes". Logo, em sendo a contabilidade capaz de demonstrar os valores efetivamente corretos, isto naturalmente por si só acaba por afastar a intenção em subtrair valores;

- entendimento nesse sentido tem-se observado em julgamento do Egrégio Conselho de Contribuintes, em Brasília, através do Processo nº. 10120.002077/2003-62, tendo como Relator José Henrique Longo. Senão vejamos: [...];

- ora, não basta a indicação da conduta dolosa/fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades. Impõe-se a devida comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido;

- este entendimento encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se extrai dos julgados: [...];

- na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14;

- diante do exposto, existindo prova de que não houve dolo por parte do contribuinte, não há que se falar neste elemento subjetivo, nem em suas consequências;

DA INÉPCIA DA INICIAL EM FACE AO INSTITUTO DA DECADÊNCIA, INOBSERVADO PELA AUTORIDADE FISCALIZADORA NO MOMENTO DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO, VIA LANÇAMENTO.

- conforme já mencionado, o valor do débito constituído pela referida autoridade fiscalizadora decorre de períodos ocorridos, dentre outros, daqueles há mais de 5 (cinco) anos, isto conforme se depreende das peças que acabam compondo referido lançamento e levados ao sujeito passivo, pois conforme já demonstrado, o lançamento deu-se em base ao período considerado de janeiro de 2003 a dezembro de 2005;

- em assim sendo, inaplicável, portanto o regramento utilizado pela referida autoridade fiscalizadora, porquanto, trata-se, inclusive, de períodos já decadentes. Ou seja, em face da inércia do poder fiscalizador no lançamento de tais créditos adequadamente, tal direito acha-se fulminado pelo instituto da decadência preconizada pelo próprio Artigo 150 do atual Código Tributário Nacional;

- tal fato deve-se ao entendimento já pacífico de que os prazos tanto de decadência, quanto de prescrição acham-se reservados à Lei Complementar, na forma do contido no Artigo 146, III, b da atual Constituição Federativa Brasileira. Nesse sentido, somente o Código Tributário Nacional, que acabou sendo recepcionado com o "status" de Lei Complementar, pode dispor acerca de prazos decadenciais e prescricionais;

- verifica-se pela respectiva notificação que para a sua lavratura, acabou por utilizar-se do período, dentre outros, referente, aos meses de janeiro a outubro de 2003 para promover o lançamento constitutivo;

- contudo, notável é a ocorrência do instituto da decadência, ou seja, da perda do direito do Fisco em constituir o crédito tributário referente a tais meses, pelo fato de ter transcorrido mais de 5 anos da data do fato gerador do tributo em tela;

- em vista do contido na própria notificação, acabou-se por constituir referido crédito a partir dos valores por ele apurados, isto considerando inclusive os meses janeiro a outubro de 2003, atingidos pelo instituto da decadência. Malgrado todo trabalho tenha sido realizado, importante mencionar que a peça básica acabou sendo lavrada em 13 de novembro de 2008 e somente em 17 de novembro de 2008 sendo apresentado ao sujeito passivo para ciência;

- entretanto, quando da constituição do referido crédito tributário, via lançamento, o *dies a quo* decadencial para a constituição definitiva de parte do crédito tributário pela Fazenda Pública começou a fluir, sem interrupção ou suspensão, nos respectivos períodos considerados, entendendo-o como surgimento do fato gerador;

- em situações análogas o Egrégio Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - C.C.R.F. da Secretaria de Estado de Fazenda do Paraná, assim tem se posicionado: [...];

- ocorrido o fato gerador da operação, inicia-se o prazo decadencial para a constituição definitiva do crédito tributário pela A. Fazendária, especialmente, quando se trata de lançamento por homologação, tal qual acontece no caso vertente, vez que os créditos em tela, serem objeto de autolançamento, sob condição resolutória, pendente de homologação, expressa ou por fluência tácita;

- contrapondo-se ao autolançamento, tinha o Fisco a obrigação privativa e irrenunciável de homologá-lo, tempestivamente, pois apesar de deter a competência privativa e exclusiva para tanto a resolutoriedade que permeou o ato praticado de per se não é *ad infinitum* perpetuando-se no tempo, devendo ter sido perfectibilizado no prazo máximo de 05 (cinco) anos desde a ocorrência do fato gerador;

- posto isto, do *dies a quo* até a efetiva constituição da exigência transcorreu, *in albis*, mais de 05 anos para o Fisco exercer o seu direito potestativo de lançamento, restando perdida, a competência administrativa para o exercício do direito material substantivo de constituição de crédito tributário, exsurgindo, naturalmente, a decadência quinquenal, na forma do art. 150, § 4º do CTN;

- já não é mais noviço que o prazo decadencial não se suspende ou interrompe, sejam por motivos quaisquer, inclusive, por aqueles decorrentes da respectiva ação fiscal, inexistindo assim óbices legais para que a Administração Fazendária exercitasse seu poder/dever potestativo de lançamento, iniciado pela ocorrência do fato gerador;

- não só o Judiciário, mas o E. Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná, diligentemente reconhece a superveniência da decadência quando o lançamento não foi realizado no prazo máximo de 05 (anos) da ocorrência do fato gerador (potestativo), inexistindo suspensões ou interrupções no interregno temporal, sendo, incontinentemente: [...];

- fica evidente então que o crédito tributário constituído pelo autor da peça exordial, especificamente quanto aos meses de janeiro a outubro de 2003, acha-se fulminado pelo instituto da decadência, porquanto decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, a contar da data do pretenso fato gerador, com aquele do aperfeiçoamento do lançamento tributário.

Conforme já mencionado, quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso para as duas matérias nele tratadas (multa qualificada e decadência), mas apenas para a infração de omissão de receita/resultado do período.

Foi negado seguimento ao recurso relativamente à qualificação da penalidade e à contagem do prazo decadencial referente à infração de glosa de despesas, e essa decisão foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo.

O seguimento parcial do recurso foi baseado na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Tendo em conta a ciência do lançamento em 17/11/2008, a interessada afirma inequívoca a condição de destempo para o período de janeiro a outubro de 2003, vez que o prazo, peremptório, para a consecução do ato Fazendário, já havia expirado. Além de se reportar a manifestações do Superior Tribunal de Justiça neste sentido, aduz que o acórdão recorrido adotou entendimento divergente daquele que orientou os Acórdãos nº 1102-000.663 e 9202-001.839, assim ementados, respectivamente, acerca do tema em debate:

[...]

O acórdão recorrido, contudo, negou aplicação ao art. 150, §4º do CTN porque confirmada a acusação de dolo, diversamente dos paradigmas, que expressamente excepcionaram esta ocorrência para admitir a homologação tácita do crédito tributário depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

A interessada, porém, prossegue destacando que a questão da escrituração correta em sua contabilidade acha-se reconhecida pela própria Delegacia de Julgamento, a evidenciar que o estabelecimento recorrente em nenhum momento teve a intenção em fraudar, ou mesmo simular situações objetivando a sonegação fiscal. Acrescenta que lhe foi permitida a apresentação de declarações retificadoras, e conclui que diante destas circunstâncias não é medida segura a tipificação de conduta fraudulenta, como sugere o Acórdão objeto do presente Recurso, até porque, hão que serem cotejados outros elementos para a sua consecução. E, para caracterizar a divergência quanto a este ponto, apresenta como paradigma o Acórdão nº 9202-002.123, assim ementado:

[...]

Ocorre que, para demonstrar analiticamente a divergência, a recorrente limita-se a transcrever o seguinte excerto do voto condutor do acórdão paradigma: [...];

Nada nesta abordagem indica qual a acusação que, analisada pela 2ª Turma da CSRF, foi considerada insuficiente para imputação da multa qualificada. Esta abordagem, em verdade, está nos parágrafos subsequentes aos acima transcritos, de seguinte teor: [...];

Evidencia-se, nestes termos, que, embora a Procuradoria da Fazenda Nacional tenha defendido a qualificação da penalidade em razão da reiteração da conduta do autuado, tal exasperação restou desconstituída no acórdão paradigma porque a acusação fiscal, além de não mencionar especificamente a reiteração, foi elaborada de forma superficial, mediante referência genérica à descrição exposta ao longo do Termo de Verificação Fiscal.

Já no presente caso, consoante excerto final do voto condutor do acórdão recorrido, a empresa, intencionalmente, declarou apenas parte ou nada das receitas auferidas e constituiu a Fênix com o objetivo de criar despesa fictícia que reduzia o seu lucro tributável, enquanto reduzia o INSS que devia sobre a folha de pagamento dos funcionários, tudo isso, visando ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores, receita bruta auferida e lucro auferido. Estes aspectos, por sua vez, estão descritos em capítulo próprio do Termo de Verificação Fiscal, no qual se observa o destaque à reiteração e ao volume de receitas omitidas, acrescidos à utilização de recibos sem comprovação fiscal para redução do lucro tributável.

Mais à frente, porém, a recorrente reitera o fato de a exigência decorrer da divergência entre valores declarados e apurados na contabilidade, e aponta que o acórdão recorrido seria contrário ao entendimento firmado no processo nº 10120.002077/2003-62, Acórdão nº 01-05.435, assim ementado:

*MULTA QUALIFICADA DE 150% — LEI 9430/96, ART. 44, II —
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO — A hipótese*

prevista no art. 44, II, da Lei 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei 4502/94, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente.

DECLARAÇÃO INCORRETA — LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO — APLICAÇÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO —
As declarações inexatas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis e fiscais colocados à disposição do Fisco, não são, por si só, razão para aplicar-se a multa qualificada. O lançamento de ofício desconsidera o ato do contribuinte denominado lançamento por homologação e deve se basear nos livros contábeis e fiscais, agindo nos termos do art. 142 do CTN; se não há vício nos livros e documentos contábeis e fiscais, não há que se falar em fraude.

TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A TERCEIRO — NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE RELATIVA AO FATO GERADOR —
A transferência de quotas representativas de participação no capital social da empresa autuada, ainda que a pessoas consideradas "laranjas" pela fiscalização, não encontra fundamento legal para aplicação da multa qualificada de 150% do inciso II do art. 44 da Lei 9430/96, pois não pode ser considerada como fraude relativa ao fato gerador.

Frente a este julgado resta caracterizada a divergência acerca da qualificação da penalidade sobre o crédito tributário decorrente de omissão de receitas/resultados do período, vez que, diversamente do afirmado no acórdão recorrido, o voto condutor do acórdão paradigma traz consignado que o fato de o contribuinte não ter apresentado Declaração que reflita os registros contábeis e fiscais de sua escrita não corresponde automaticamente à conduta cujo tipo está previsto nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, pois o fato gerador permanece devidamente exposto em seus livros contábeis e fiscais; isto é, não se escondeu ou omitiu.

Caracterizada a divergência acerca da imposição de multa qualificada sobre os créditos tributários decorrentes de omissão de receitas/resultados do período, confirma-se, também, a divergência acerca da contagem do prazo decadencial para constituição dos créditos tributários decorrentes daquela infração, dado que o acórdão recorrido foi orientado pela impossibilidade de aplicação do art. 150, §4º do CTN em razão da presença de dolo.

Todavia, além de receitas/resultados que, embora escriturados, deixaram de ser declarados, houve também exigência de crédito tributário com acréscimo de multa qualificada decorrente de despesas glosadas, parcela desvinculada da divergência acima caracterizada, porque fundamentada na constatação de que seria inexistente a operação contabilizada com lastro em recibos sem comprovação fiscal.

Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica validamente a divergência, mas apenas em relação à contagem do prazo decadencial e à qualificação de penalidade concernentes à infração de omissão de receita/resultados do período.

Portanto, satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade relativamente àquela matéria, proponho que seja DADO PARCIAL seguimento ao recurso especial.

Em 04/04/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial da contribuinte, e em 06/04/2016 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- a única divergência que se mostraria passível de discussão seria aquela relativa à possibilidade de qualificação da multa em face da existência de declarações inexatas do contribuinte, que diferem dos documentos e elementos contábeis colocados à disposição do Fisco;

DUPLO FUNDAMENTO PARA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

- o primeiro aspecto que é necessário analisar diz respeito à existência de um duplo fundamento para a constatação de dolo, fraude ou simulação no presente caso. No caso do sujeito passivo neste processo administrativo, além de se constatar a falha da declaração, que destoa dos elementos contábeis, verifica-se um elemento que, por si, já configuraria dolo, fraude ou simulação, que é a existência de deduções fictícias;

- a criar deduções fictícias, fica clara a intenção de, por meio de dolo, fraude ou simulação, eximir-se de recolher o tributo devido, como já decidiu esse CARF: [...];

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO

- o segundo aspecto a ser observado diz respeito à necessidade, para fins de aplicação do art. 150, §4º, do CTN, no que toca à decadência, do pagamento antecipado do tributo. No caso, apenas na retificação ocorrida após o início da verificação fiscal é que foi retificada a declaração;

- o art. 150, §4º do CTN, aplicado, com a devida vênia, de forma equivocada pelo Câmara *a quo*, prescreve o seguinte: [...];

- com base neste dispositivo, já é possível identificar que o Código Tributário Nacional exige que se analise a decadência do crédito tributário, considerando-se o seu respectivo fato gerador. Exige, ainda, a norma, para a sua incidência, que o tributo sujeito ao lançamento por homologação tenha sido apurado, seguido do cumprimento do dever, pelo sujeito passivo, de antecipar o seu pagamento;

- ora, se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício (CTN - 149, V); se omissa na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V);

- sendo lançamento de ofício, para fins de contagem de prazo decadencial não se aplica o art. 150, § 4º, CTN e sim, o art. 173, I, que assim dispõe: [...];

- como se vê, não há que se falar em homologação do art. 150 do CTN no prazo de 5 anos contados do fato gerador, quando não tenha havido pagamento relativo àquele

específico fato gerador. Ao contrário, sob o amparo do art. 149, V, a Administração poderá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do art. 173 do CTN;

- o Col. Superior Tribunal de Justiça, pela PRIMEIRA SEÇÃO, ao interpretar a combinação entre os dispositivos do art. 150, §4º e 173, I, do CTN, pacificou o entendimento, no julgamento de matéria objeto de recursos repetitivos, entendendo que, não se verificando recolhimento de exação e montante a homologar, o prazo decadencial para o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação segue a disciplina normativa do art. 173 do CTN;

- tal pacificação ocorreu, tendo em vista que a matéria termo inicial de contagem do prazo decadencial de tributos foi objeto do procedimento de recurso especial representativo de controvérsia;

- no acórdão proferido em sede de RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), o STJ entendeu que: [...];

- logo, a matéria abordada já fora decidida pelo STJ em sede de recurso especial, tendo a *mens legis* o fim de pacificar a tese, de maneira que, realizado o julgamento pelo STF ou STJ, os demais recursos devem ter o mesmo destino daquele que foi destacado para julgamento. É norma que há de ser observada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 543-C do CPC: [...];

- a jurisprudência administrativa não destoia desse entendimento, senão vejamos: [...];

- na esteira dessa evolução jurisprudencial e legislativa, o art. 62-A do RICARF, acrescentado pela Portaria MF 586/2010, impõe aos órgãos julgadores do CARF a aplicação do mesmo entendimento adotado pelo STF e STJ, respectivamente, nos julgamentos sob o regime da repercussão geral e dos recursos repetitivos;

- o acórdão do Resp nº 973.733, representativo da controvérsia, revela que a referência deve ser cada fato gerador, não importando se houve pagamento de crédito relativo a outro fato gerador, seja anterior ou posterior;

EXISTÊNCIA DE REITERADAS DECLARAÇÕES FALSAS

- por fim, um terceiro aspecto merece ser analisado. Ainda que não bastasse o fato de haver despesas fictícias utilizadas com o intuito de sonegar o tributo e a ausência de pagamento antecipado, cumpre destacar que a existência de declaração em dissonância com os registros contábeis já configuraria dolo, fraude ou simulação;

- inicialmente, cumpre observar que o dispositivo legal que fundamenta a multa agravada é o art. 44, II, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito: [...];

- como se vê, a multa agravada incide no caso de evidente intuito de fraude, que está definido nos artigos 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. Dentre os ilícitos dispostos nos artigos acima mencionados, o que mais se aplica ao presente caso é a sonegação, prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502/64, *in verbis*: [...];

- não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao omitir de forma recorrente sua renda verdadeira ao Fisco reiteradamente, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido no r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*;

- com efeito, vê-se o intuito de fraude quando o recorrido adota a prática de declarar ao Fisco uma renda que sabia não ser verdadeira. E, diga-se de passagem, os valores omitidos são de grande vulto e de forma reiterada. Assim, é muito claro que o contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco;

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

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

- ora, demonstrado que o contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco, não há a menor dúvida de que agiu com dolo;

- e a vontade dolosa resta absolutamente clara quando se vê que o contribuinte passou informações sabidamente falsas ao Fisco em suas Declarações de Ajuste Anual;

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

- a jurisprudência do CARF já condenou tal prática fraudulenta, pacificando o entendimento de que, quando o contribuinte apresenta ao Fisco declarações falsas, de modo reiterado, está provado o evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível a multa agravada. Confira-se: [...];

- desse modo, o ilícito foi cometido pelo recorrido com evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível, conforme jurisprudência pacificada, a cobrança da multa qualificada, bem como a contagem do prazo decadencial segundo o art. 173, I, do CTN;

DO PEDIDO

- por todo o exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

A ciência do lançamento ocorreu em 17/11/2008.

A autuação fiscal foi motivada por duas infrações: 1- receitas e resultados operacionais não declarados; e 2- contabilização de despesa fictícia.

O lançamento de IRPJ/CSLL foi realizado na modalidade do lucro real trimestral, e abrangeu as duas infrações. O lançamento de PIS/COFINS abrangeu apenas a primeira infração. No ano-calendário 2003, o PIS foi apurado no regime não cumulativo, e a COFINS no regime cumulativo.

A partir de fevereiro de 2004, a COFINS passou também a ser apurada no regime não cumulativo. Entretanto, do mês de fevereiro de 2004 em diante, a contribuinte deixou de ser devedora de PIS/COFINS referentes aos produtos provenientes da Cia. Brasileira de Bebidas - BRAHMA (sua fornecedora de bebidas), em razão de a referida Cia. ter optado pelo regime especial de tributação previsto no art. 52 da Lei nº 10.833/2003.

A exigência dos tributos foi acompanhada da multa qualificada de 150%.

E a controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito à multa qualificada e à decadência.

De acordo com a contribuinte, em síntese, não haveria razão para a qualificação da multa, e os créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos de janeiro a outubro de 2003 estariam fulminados pela decadência, por força do art. 150, §4º, do CTN.

Conforme já mencionado no relatório, foi dado seguimento ao recurso para as duas matérias nele tratadas (multa qualificada e decadência), mas apenas para a primeira infração acima mencionada (receitas e resultados operacionais não declarados).

Foi negado seguimento ao recurso relativamente à qualificação da penalidade e à contagem do prazo decadencial para a segunda infração (contabilização de despesa fictícia), e essa decisão foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo.

Portanto, para os créditos tributários relativos à contabilização de despesa fictícia, a multa qualificada foi mantida, e a decadência rejeitada. E isto não está mais em discussão nos presentes autos.

O que cabe agora é verificar se a infração que consistiu no fato de a contribuinte, reiteradamente, não declarar ou declarar incorretamente as receitas e os resultados operacionais que ela escriturou nos livros, configura ou não hipótese para a aplicação da multa qualificada, o que, conseqüentemente, afeta a contagem da decadência.

O paradigma que foi admitido para a comprovação da divergência jurisprudencial (Acórdão nº 01-05.435) examinou situação em que o contribuinte apresentou informações em Declaração em valores inferiores aos constantes dos seus livros fiscais (Registro de Saída / ICMS), de maneira reiterada. Nesse outro processo, o entendimento foi de que isso não caracterizava atitude passível de multa qualificada, pois o fato gerador permaneceu devidamente exposto nos livros contábeis e fiscais, isto é, não se escondeu ou omitiu; que seria caso de declaração inexata; e que se não há vício nos livros e documentos contábeis e fiscais, não há que se falar em fraude.

Não compartilho do entendimento consignado no paradigma de divergência.

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.

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 Tartarim¹ 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 à 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.

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”.

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, 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 nº 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..."

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 afirmação², 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 infundável.

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.

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](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).

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 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

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.

subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ 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, a autoridade tributária informa o seguinte no Termo de Verificação Fiscal:

No procedimento de fiscalização constatou-se que os valores declarados pelo contribuinte para a Receita Federal eram divergentes dos valores escriturados e contabilizados em seus livros fiscais e contábeis.

O contribuinte foi intimado para se pronunciar sobre os valores declarados bem como para retificar as declarações, caso os valores declarados estivessem incorretos, doc. anexos.

O contribuinte em atendimento à intimação fiscal, reconheceu que os valores declarados foram efetuados em desacordo com os valores escriturados nos livros fiscais e contábeis e apresentou novas declarações do Imposto de Renda para os períodos sob ação fiscal, ou seja, 2003, 2004 e 2005.

No Ano Calendário de 2003 o contribuinte havia apresentado declaração com prejuízo para todo o período, por ter declarado valores inferiores aos contabilizados, situação toda alterada com a apresentação da declaração retificadora, doc. anexos.

No Ano Calendário de 2004 o contribuinte havia apresentado a declaração com valores zerados, situação toda alterada com a apresentação da declaração retificadora, doc. anexos.

No Ano Calendário de 2005 o contribuinte havia apresentado a declaração com valores incompletos onde apresenta os dados referentes ao primeiro trimestre e os seguintes apresenta com valores zerados, situação toda alterada com a apresentação da declaração retificadora, doc. anexos.

E as decisões da DRJ e da TO/CARF (acórdão ora recorrido), por sua vez, apresentam um quadro que ilustra bem a diferença entre a receita que havia sido declarada pela contribuinte antes do procedimentos de auditoria fiscal e a receita que ela realmente havia auferido no período objeto da fiscalização:

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

PA	Receita Declarada à Receita Federal	Receita efetivamente auferida, conforme os Livros
1º tr 2003	1.610.405,76	2.590.663,72
2º tr 2003	1.716.417,41	2.990.197,84
3º tr 2003	2.013.160,34	3.204.857,35
4º tr 2003	2.251.081,34	4.336.310,72
1º tr 2004	0,00	3.181.609,15
2º tr 2004	0,00	3.968.044,75
3º tr 2004	0,00	5.640.013,71
4º tr 2004	0,00	7.318.941,47
1º tr 2005	6.432.250,61	6.432.250,61
2º tr 2005	92.590,88	6.443.751,18
3º tr 2005	827.826,54	6.876.113,80
4º tr 2005	207.066,67	10.342.848,74
Total	15.150.799,55	63.325.603,04

Os fatos apontados configuram evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a infração apurada tem a marca do 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 três anos seguidos (2003/2005), apresentar sistematicamente declarações com valores de receitas muito menores que as efetivamente auferidas, e até mesmo com valores zerados, como se estivesse em inatividade, enquanto operava normalmente.

As diferenças entre as receitas declaradas e as efetivamente auferidas, conforme demonstra o quadro acima, não deixam dúvida sobre a relevância da infração. E também está presente o aspecto da recorrência, porque essa forma de proceder foi constatada ao longo dos três anos fiscalizados.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA - CONDOTA 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 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

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 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro).

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, os quais estão sendo exigidos nestes autos), decido que a infração apurada nos anos de 2003 a 2005, atinente às receitas e resultados operacionais não declarados, se amolda perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação), o que leva à manutenção da multa qualificada no percentual de 150%, da mesma forma como já se deu com a outra infração, relativa à contabilização de despesa fictícia.

A manutenção da multa qualificada produz reflexos na questão da decadência. Isso porque a caracterização do dolo, por si só, desloca o prazo de decadência do art. 150, §4º, para o do art. 173, I, ambos do CTN.

No caso, considerando que parte dos tributos poderiam ter sido lançados no próprio ano-calendário de 2003, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado foi 01/01/2004, e o prazo final para o lançamento era o dia 01/01/2009. Como a contribuinte foi cientificada da autuação fiscal em 17/11/2008, não houve decadência para nenhum dos fatos geradores ocorridos em 2003.

Correto, portanto, o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, quando manteve a multa qualificada e rejeitou a preliminar de decadência.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 10950.006259/2008-44
Acórdão n.º **9101-003.477**

CSRF-T1
Fl. 23
