



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

Processo nº 10980.009393/2007-69
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.257 – 1ª Turma
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria Qualificação da multa de ofício. Conduta reiterada.
Recorrente PETROPAR PETRÓLEO E PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento por unanimidade de votos. Os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.490 a 511) interposto pelo Contribuinte em 30/08/2010, com fundamento no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação à demonstração do evidente intuito de fraude para fins de qualificação da multa de ofício.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1103-00.208, de 19/05/2010, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu negou provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a qualificação da multa de ofício.

3. O Acórdão Recorrido foi assim ementado, na parte pertinente:

MULTA QUALIFICADA DE 150%

O elemento subjetivo do tipo previsto para a multa qualificada é o dolo específico, e não o dolo genérico tampouco eventual. No dolo específico deve haver a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado recriminado.

Em face das provas trazidas aos autos pela fiscalização, a recorrente não produziu contraprovas, e sequer carrearou provas quanto à saída de recursos de suas contas correntes. Houvesse a prova de que os recursos saíram das contas correntes da contribuinte e que a isso correspondiam as entradas de recursos no Livro Caixa da outra distribuidora, por desconto de cheques, o “dado fato” relevante poderia ser outro. É dizer, poderia se ter o benefício da dúvida quanto às comissões recebidas da outra distribuidora serem ou não por intermediação ocultada. Também a total falta de escrituração contábil das vendas de mercadorias da filial, por mais de um ano-calendário consecutivamente, é outro “dado de fato” relevante.

O conjunto desses elementos conduzem à extração de juízo de que houve o concurso de dolo específico nos comportamentos perpetrados pela contribuinte.

4. Extraí-se do voto condutor os seguintes trechos:

Passo à apreciação da questão da multa qualificada

O tipo previsto para incidência da multa qualificada (art 44, § 1º, da Lei 9430/96) contém, além de um elemento normativo (tributo), um elemento subjetivo — o dolo. Entendo que o elemento subjetivo do tipo não é o dolo genérico, mas o dolo específico, como se extrai dos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64, a que faz remissão o art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

O dolo genérico demanda a vontade de se praticar a conduta repudiada (omissiva ou comissiva) da qual emana o resultado. Portanto, o dolo genérico é preordenado à conduta do que ao resultado. O dolo específico

reclama, além da vontade de praticar a conduta descrita, a intenção de se obter o resultado condenado decorrente daquela conduta. Quer dizer, no dolo específico deve haver a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado recriminado.

Vontade e intenção não se confundem. A vontade é muito mais psicológica, ao passo que a intenção é racional.

No caso vertente, o fato de figurar como remetente dos cheques a recorrente tendo como favorecidas as usinas, embora os recursos fossem transferidos da Ubigás para as usinas, associado à falta de escrituração pela recorrente das receitas e comissões que lhe eram pagas pela Ubigás pela intermediação na compra dos combustíveis é um "dado de fato" relevante. E isso foi constatado por mais de um ano-calendário consecutivamente.

No Livro Caixa da Ubigás há os registros de saída de recursos destinadas aos pagamentos para as usinas - e aí ficou demonstrado que os recursos saíam da Ubigás para pagamentos às usinas, apesar de constar como remetente dos cheques a recorrente e como favorecida as usinas.

Bem verdade que no Livro Caixa da Ubigás, precedente à saída dos recursos há o registro da entrada de recursos em valor equivalente, a dar cobertura ao valor das saídas de recursos. Não houve comprovação de que os recursos ingressados no Livro Caixa da Ubigás, que são por descontos de cheques, correspondem a recursos transferidos pela recorrente.

Diante da intimação feita à recorrente quanto às transferências de recursos, supostamente para as usinas (e se viu que não foram transferidas a elas), a recorrente limitou-se a argüir o que já foi transcrito alhures, e que foi repetido na peça inaugural e no recurso. Significa dizer, a recorrente não logrou comprovar e nada trouxe aos autos quanto à efetiva saída de recursos de suas contas correntes.

Quero com isso dizer que, em face das provas trazidas aos autos pela fiscalização, a recorrente não produziu contraprovas, e sequer carrou provas quanto à saída de recursos.

Houvesse a prova de que os recursos saíram das contas correntes da recorrente e que a isso correspondiam as entradas de recursos no Livro Caixa da Ubigás, por desconto de cheques, o "dado de fato" relevante poderia ser outro. É dizer, poderia se ter o benefício da dúvida quanto às comissões recebidas da Ubigás pela recorrente serem ou não por intermediação ocultada. Mas nada disso se deu.

Também, a total falta de escrituração contábil das vendas de mercadorias da filial, também por mais de um ano-calendário consecutivamente, vendas essas registradas nos Livros de Registros de Saída de Mercadorias da filial e no Livro de Registro de Apuração de ICMS da matriz, é outro "dado de fato" relevante.

O conjunto de todos esses elementos, a conjunção dos "dados de fato" relevantes a que me referi, conduzem-me a extrair o juízo de que houve o concurso de dolo específico nos comportamentos perpetrados pela recorrente.

5. A Recorrente afirmou que o acórdão diverge da jurisprudência administrativa e trouxe como paradigma, entre outros, o Acórdão nº 01-05.435, de 21/03/2006, oriundo da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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.

6. A Recorrente apresenta, em síntese, as seguintes razões recursais para o cabimento do Especial e reforma do Acórdão Recorrido:

E conforme bem evidenciado na r. decisão recorrida, a imposição da multa qualificada exige o dolo específico, ou seja, individualização da conduta volitiva, **devidamente demonstrada**, a ensejar a sanção especial.

Neste ponto, cumpre observar que foram duas as condutas analisadas neste processo: a omissão de comissões base auferidas, bem como a omissão de receitas da filial, constatada com no livro de saídas da filial.

No que diz respeito ao segundo fato, é imperioso observar que a autuação se deu com base na própria escritura ao contábil da empresa. Em momento algum se aduz do processo que foi constatada existência de ocultação de, [sic] mas tão somente falta de registro nos livros contábeis (razão e diário) das operações destacadas e declaradas pela autuada.

Portanto, é fato inarredável que a empresa não ocultou suas operações, porque elas foram, integralmente, registradas em sua contabilidade, através do livro de saídas de mercadorias, mesmo porque esta foi a única fonte da auditora para o lançamento fiscal das vendas de mercadorias atinente à filial da empresa.

Aliado a este fato, incontroverso que a contribuinte prestou todas as informações solicitadas não havendo prova ou mesmo argumento contido nas decisões de que a contribuinte tenha atrapalhado o procedimento de fiscalização, inclusive no que diz respeito às comissões auferidas da empresa Ubigás.

Jamais poderá o Fisco, sem fazer a prova contundente e cabal da suposta conduta fraudulenta, impor sanções qualificadas. Até mesmo porque o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

7. Quando do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial (fls.584 a 588), o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso.

8. A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls.1809 a 1822), na qual citou diversos precedentes a seu favor e defendeu, da seguinte forma, o cabimento da qualificação da multa de ofício:

Consta do termo de verificação fiscal que a recorrente remetia pagamentos à Ubigás e esta, por sua vez, repassava os valores a usinas de álcool, em face da aquisição de álcool hidratado. Ou seja, quem efetuava o pagamento do álcool adquirido das usinas era a Ubigás, mas constava como remetente a Petropar.

Por essa intermediação a Petropar recebia da Ubigás, como comissão, normalmente R\$ 0,02 por litro de álcool adquirido. Tal fato consta no Livro Caixa da Ubigás na conta "Comissões sobre compras - Álcool", sendo que no histórico de cada lançamento relacionado a esse fato são mencionados a quem foi pago, o motivo, a quantidade, o produto, de qual usina foi adquirido o álcool e o número do cheque. Os depósitos bancários que constam como favorecida a recorrente referem-se justamente ao pagamento dessas comissões, o que também é corroborado pelas cópias de cheques que constam como favorecida, já que nas mesmas são mencionados o motivo e a quem foi pago.

Analisados o Livro Razão de 2003 juntamente com o Livros Diário e Razão de 2004, não fora constatada escrituração de receitas de comissões ou algo similar. Não foram constatados também nas DIPJs desses períodos receitas referentes à prestação de serviços.

Foram confrontados o Livro Razão com os Livros de Registro de Saída de Mercadorias da filial 00.289.515/0010-44 e de Registro de Apuração de ICMS da matriz e se constatou que as receitas da filial não foram escrituradas no Razão, sendo que elas também não foram declaradas na DIPJ conforme demonstrado (fl. 364).

(...)

No caso relatado no presente processo, o colegiado, considerando as circunstâncias do caso concreto, quais sejam, o fato de a contribuinte recorrente figurar como remetente dos cheques tendo como favorecidas as usinas, embora os recursos fossem transferidos da Ubigás para as usinas, associado à falta de escrituração pela recorrente das receitas de comissões que lhe eram pagas pela Ubigás pela intermediação na compra dos combustíveis, e isso foi constatado por mais de um ano-calendário consecutivamente, foram definitivos para que se aferisse se a conduta da contribuinte tinha de fato a intenção de fraudar o fisco.

Como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de **dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes**, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

(...)

Além da conduta sistemática de omissão de rendimentos, o contribuinte acima identificado ainda deixou de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, fato este que se comprova mediante a constatação de que a **omissão representa a totalidade da receita de vendas da filial e a totalidade das receitas de comissões pagas, nos anos-calendário de 2003 e 2004.**

(...)

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias, em deixar de escriturar a totalidade de suas receitas decorrentes de comissões e também a totalidade da receita de vendas de sua filial, por dois anos-calendários consecutivos, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

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

(...)

9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Conheço do recurso, pois presentes todos os pressupostos de admissibilidade.
3. Como visto no relatório, a questão que chega a apreciação desta Turma da Câmara Superior diz respeito apenas à qualificação da multa de ofício.
4. Em primeiro lugar é preciso ressaltar que foram duas as infrações imputadas à ora recorrente, a saber: (i) omissão de receitas decorrente da falta de escrituração das comissões recebidas da Ubigas, conforme registrado no livro Caixa desta empresa e comprovado pelos respectivos pagamentos; (ii) omissão de receitas decorrente da falta de escrituração, nos livros Diário e Razão da contribuinte, das vendas realizadas por sua filial nº 00.289515/0010-44, vendas essas que, todavia, encontravam-se registradas em seu livro Registro de Saídas.
5. Sobre ambas as infrações a autoridade fiscal impôs multa qualificada (150%) sob o argumento de que restou provado o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público, nos termos do disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.
6. Note-se que as duas omissões de receita foram apuradas com base em prova direta, em não em presunção legal ou em presunção simples.
7. Ressalte-se, entretanto, que o fato de as infrações em comento haverem sido objeto de prova direta não implica a conclusão de que tenham sido praticadas dolosamente. É esse, a meu ver, o ensinamento que nos traz a Súmula 14, do CARF, *in verbis*:

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

8. Da mesma forma, ainda que não seja a hipótese tratada nos presentes autos, deve-se ressaltar que o fato de uma infração ser apurada por meio de prova indireta (presunção) não implica a conclusão, defendida por alguns, de que seria incabível a imposição da multa qualificada. E, embora essa hipótese esteja contemplada na acima referida súmula 14, a qual não faz distinção entre prova direta e prova indireta, o CARF decidiu expor expressamente sua posição sobre esse assunto por meio de sua súmula nº 25, que assim estabelece:

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. (Grifamos)

9. Resumindo o que foi dito acima, é inteiramente desimportante para fins da qualificação da multa de ofício o fato de a infração (omissão de receitas, despesas inexistentes, etc.) ter sido apurada por meio de prova direta ou indireta. O que importa para imposição da qualificadora é o fato de a infração (seja ela qual for) ter sido cometida dolosamente. E, por óbvio, o dolo do sujeito passivo também deve ser objeto de prova a ser produzida pela autoridade fiscal.

10. Pois bem, sobre a qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(...)

11. Como visto, 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.

12. 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.

13. Para enquadrar-se determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja provado 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.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

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

18. 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?

19. 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.

20. 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).

21. Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

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”.

22. 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, que teve a honra de presidir ao julgamento, que teve por relator o eminente Conselheiro Marcelo Cuba Netto, e que 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.**

23. Seguem trechos do voto do referido Conselheiro no Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013:

"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."

24. Segue também a aula proferida no voto vencedor do Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima:

"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.

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 frequentes 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.

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).

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

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

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

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ grau de jurisdição."

25. 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.

26. Pois bem, em seu Termo de Verificação Fiscal a autoridade tributária elaborou demonstrativo (fl.364) tanto da omissão de receitas decorrente das comissões recebidas da empresa Ubigas, quanto da omissão das receitas auferidas pela filial nº 00.289515/0010-44.

27. Examinando primeiramente a acusação de conduta dolosa relativa à omissão das receitas auferidas pela filial nº 00.289515/0010-44, verificamos no referido demonstrativo que restou patente tanto a recorrência da conduta (infração praticada ao longo dos meses de março a dezembro de 2003), quanto a relevância das receitas omitidas (R\$ 148.621.348,45) quando comparadas com as receitas declaradas na DIPJ (R\$ 77.293.288,28). Ademais, há ainda o grave fato de a ora recorrente haver informado as receitas auferidas pela filial ao fisco estadual, mas não ao fisco federal.

28. Todos esses fatos, tomados em conjunto, autorizam concluir, para além de qualquer dúvida razoável, que a omissão das receitas auferidas pela filial não foi fruto de mero

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

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial. VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

erro ou negligência contábil, mas sim da vontade livre e consciente da contribuinte em fraudar o Erário Público (sonegação dolosa).

29. Quanto à omissão das comissões recebidas da empresa Ubigas, constata-se, aqui também, a recorrência da conduta (infração praticada ao longo dos meses de junho de 2003 a fevereiro de 2004). Embora o total das comissões omitidas seja pouco relevante quando comparado com as receitas declaradas nas respectivas DIPJs, restou provado nos autos que a Ubigás escriturou as mencionadas comissões em sua contabilidade, e que efetivamente realizou pagamentos a esse título à contribuinte. Em assim sendo, dado o conjunto dos fatos, também aqui formo meu convencimento de que está provado, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público.

30. Em vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso da Contribuinte.

31. Esse é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - *Relator*