



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.720347/2012-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.153 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RINALDO GUERRA CECERE - EPP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO. VOLUME. DÚVIDA QUANTO À EFETIVA INTENÇÃO DE OMITIR RECEITAS.

As evidências de que o sujeito passivo teria interpretado equivocadamente a forma de tributação da receita decorrente de serviços de transporte, não oferecendo à tributação a receita dos subcontratados, suscita dúvida quanto à sua efetiva intenção de omitir receitas. Em tais circunstâncias, o fato de haver receitas nos livros de ICMS que não constam da DIPJ, e de a DCTF ter sido preenchida com valores inferiores aos que a fiscalização entendeu devidos, mesmo que por mais de um período de apuração, e mesmo com valores importantes, não autorizam a qualificação da penalidade. (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli e Andrea Duek Simantob, estes últimos com diferentes fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1101-001.258, proferido na sessão de 05/02/2015, assim ementado:

Acórdão recorrido 1101-001.258

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS.

A receita bruta é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas operações integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

Cabe o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, não apresentar a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

[...]

ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E COFINS.

Inclui-se na base de cálculo do PIS/PASEP e Cofins o ICMS, em razão do fato gerador das aludidas contribuições ser o faturamento ou receita bruta, sem exclusão do valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saúde que compõe o preço total do produto.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

O fato da Recorrente ter entendido equivocadamente quanto à forma de tributação da receita decorrente de serviços de transporte, não oferecendo à tributação a receita dos subcontratados, inexistindo fraude, sonegação ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 de 73, da Lei nº 4.502/64, não justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

A Fazenda Nacional questiona a desqualificação da multa de ofício de 150% para 75% e firma a divergência em face dos seguintes acórdãos:

Acórdão paradigma 1302-001.421

MULTA QUALIFICADA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES ZERADAS. Verificada a conduta volitiva e reiterada por vários anos do contribuinte em entregar zerada a DIPJ, mesmo admitindo que auferiu receita, é cabível a aplicação da multa qualificada. Tal conduta tem claramente o intuito de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

Acórdão paradigma 107-08.942

IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO DE 2000 E 2001 - MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM DCTF'S E DIPJ'S - MANUTENÇÃO - A atitude do contribuinte, de escriturar as receitas auferidas em seus livros e de informá-las integralmente ao fisco estadual, ao passo que ao fisco federal todas as informações de receitas prestadas em DCTFs e em DIPJs foram "zeradas", evidencia atitude dolosa a justificar a manutenção da multa qualificada, não sendo cabível, aliás, a alegação de que esta teria caráter confiscatório.

Em 9 de julho de 2015, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, consignando:

(...)

A qualificação da penalidade foi assim motivada no Relatório Fiscal:

Multa aplicada

Conforme descrito acima, o contribuinte informou valores de "zero" de receita bruta mensal em sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2008.

Porém, no livro de registro e apuração do ICMS foram registrados valores mensais de receita bruta, nesses mesmos meses, situação demonstrada na Tabela I acima, tabela que foi anexada ao Termo de Intimação, onde demos oportunidade para o contribuinte manifestar-se acerca dessa situação.

No entanto, regularmente notificado acerca da intimação, o contribuinte não se manifestou.

A declaração de receita "zero" para o fisco federal foi realizada de forma reiterada em todos os períodos de apuração (trimestres) do ano de 2008, sendo que em todos os quatro trimestres houve informação do valor de "zero" nas receitas brutas mensais.

Dessa forma, ficou caracterizada a omissão das receitas auferidas.

O valor total omitido no ano-calendário de 2008 foi de R\$ 14.888.536,17.

Em virtude dos fatos expostos, foi aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/1999, Decreto nº 3.000/1999.

A redução da penalidade está justificada nos seguintes termos extraídos do voto condutor do acórdão recorrido:

Entendo, porém, assistir parcial razão à Recorrente quanto ao agravamento da multa de ofício (150%), pois, a despeito da digna Fiscalização e decisão recorrida entender que o contribuinte agiu de forma dolosa ao apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) zerada e não ter declarado os débitos em DCTF, apesar de ter efetuado o pagamento de pequenas parcelas dos tributos devidos, o que configuraria as hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude) da Lei nº 4.502, de 1964.

Todavia, esse procedimento decorreu de interpretação equivocada do Contribuinte, visto que o mesmo repassava para terceiros, os serviços de transporte, 80% do valor contratado para a realização do transporte, o que ensejou inclusive o arbitramento do lucro pela falta de declaração dos mesmos em DCTF e pelo consequente não pagamento do tributo, bem como pelo fato de não ter apresentado a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar o agravamento da multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual normal de 75%.

No voto condutor do paradigma nº 1302-001.421 confirma-se que a apresentação de declarações foi um dos motivos indicados para manutenção da multa qualificada. Veja-se:

*Compulsando os autos, pode-se constatar que o Fisco qualificou a multa de ofício diante da conduta do contribuinte **de apresentar declarações zeradas à Administração Tributária** nos anos-calendário 2004, 2006 e 2007 (janeiro a junho), além de apresentar receita bruta insignificante no ano-calendário 2005, conforme Tabela 1 à fl. 25 do Termo de Verificação Fiscal. Confira-se, ainda, os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30):*

A conduta da Contribuinte GARCIA & DIAS COMÉRCIO DE PEÇAS E TRANSPORTADORA LTDA de não declarar corretamente, durante anos consecutivos, as receitas auferidas, denota o elemento subjetivo do dolo e enseja a aplicação da multa agravada [...]

Omitindo, ou pior, declarando falsas informações ao fisco, a contribuinte tentou impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa. [...]

Entendeu o Colegiado que andou bem o Fisco, ao aplicar ao lançamento a multa de 150%. De fato, apesar de terem sido usados na apuração dos valores devidos os livros e documentos apresentados pelo contribuinte, é certo que ao longo de quatro anos o contribuinte apresentou declarações zeradas, com o claro

propósito de manter ocultos da autoridade fazendária os fatos geradores tributários. E tal conduta é aquela capaz de dar azo à duplicação da multa de ofício, conforme art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, c/c o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, verbis:

[...]

Ressalte-se que é irrelevante o fato de que no presente processo somente foram constituídos créditos tributários por fatos geradores ocorridos em quatro meses do ano-calendário 2007. É que nos anos-calendário anteriores (2004, 2005 e 2006) o contribuinte estava sujeito à tributação no regime do Lucro Presumido (item III.2 do Termo de Verificação Fiscal, fls. 26/28) e, por razões de ordem processual, as omissões apuradas naqueles anos foram objeto de lançamento em processo administrativo fiscal distinto deste. Mas o fato de serem os créditos tributários constituídos em processos diversos não afasta a realidade de que ao longo de diversos exercícios o contribuinte buscou esconder do Fisco os fatos geradores.

O Colegiado decidiu, então, por negar provimento ao recurso voluntário, também no que tange à multa qualificada. (negrejei)

De forma semelhante, no paradigma nº 107-08.942, a entrega de declarações zeradas foi indicada como motivo para se concluir que seria dolosa a atitude do sujeito passivo. Veja-se:

Quanto a multa qualificada, não há como se dizer que a atitude da recorrente não teria sido dolosa.

Vejamos.

A recorrente, como visto do relatório, em seus livros escriturou regularmente suas receitas, informando-as, em sua totalidade, ao fisco estadual, ao passo que ao fisco federal entregou suas DCTFs dos anos-calendário de 2000 a 2003 zeradas (fls. 06/10), bem como entregou suas DIPJ's dos anos-calendário de 2000 e 2001 também zeradas (fls. 12/22), não obstante tenha optado pelo lucro presumido.

*Nesse contexto, a teor da jurisprudência dominante neste Colegiado, **não há como se ver na atitude tomada pela recorrente senão a existência de dolo como vontade de agir**, a justificar, pois, a aplicação da multa qualificada.*

Por fim, a alegação de que a multa imposta à recorrente teria caráter confiscatório, também não procede na medida em que esta foi aplicada com fundamento na legislação vigente, sendo certo que, em se tratando de penalidade que, por definição, atinge o patrimônio do contribuinte como medida reparatória da conduta Indevida por este praticada, pode e deve ser aplicada. (negrejei)

Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca da multa qualificada. Portanto, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se dá ensejo à qualificação da multa o fato de o sujeito passivo ter declarado receita “zero” para o fisco federal nos períodos de apuração (trimestres) do ano de 2008, mesmo havendo apurado receitas em seus livros de ICMS.

No caso, o sujeito passivo, optante pelo regime do lucro presumido, teve seu lucro arbitrado com base nos valores de receita bruta registrados no livro de registro e apuração do ICMS, tendo a fiscalização indicado como razões para o arbitramento do lucro:

- 1º - o Livro-Caixa não contém toda a movimentação financeira e bancária;
- 2º - o livro caixa apresentado possui apenas quatro folhas com os lançamentos do período de 01/01/2008 a 31/12/2008;
- 3º - esses lançamentos não são diários, foram registrados apenas valores totais mensais referentes ao movimento de valores da empresa.

Quanto à qualificação da multa, esta foi assim motivada no Relatório Fiscal (fl. 39):

Multa aplicada

Conforme descrito acima, o contribuinte informou valores de “zero” de receita bruta mensal em sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2008.

Porém, no livro de registro e apuração do ICMS foram registrados valores mensais de receita bruta, nesses mesmos meses, situação demonstrada na Tabela I acima, tabela que foi anexada ao Termo de Intimação, onde demos oportunidade para o contribuinte manifestar-se acerca dessa situação.

No entanto, regularmente notificado acerca da intimação, o contribuinte não se manifestou.

A declaração de receita “zero” para o fisco federal foi realizada de forma reiterada em todos os períodos de apuração (trimestres) do ano de 2008, sendo que em todos os quatro trimestres houve informação do valor de “zero” nas receitas brutas mensais.

Dessa forma, ficou caracterizada a omissão das receitas auferidas.

O valor total omitido no ano-calendário de 2008 foi de R\$ 14.888.536,17.

Em virtude dos fatos expostos, foi aplicada a multa de 150% prevista no inciso II do artigo 957 do RIR/1999, Decreto nº 3.000/1999.

Analizando a autuação, o acórdão recorrido manteve a tributação mas entendeu que não era caso de qualificação da multa, eis que o procedimento teria decorrido de interpretação equivocada do sujeito passivo, *in verbis*:

Entendo, porém, assistir parcial razão à Recorrente quanto ao agravamento da multa de ofício (150%), pois, a despeito da digna Fiscalização e decisão recorrida entender que o contribuinte agiu de forma dolosa ao apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) zerada e não ter declarado os débitos em DCTF, apesar de ter efetuado o pagamento de pequenas parcelas dos tributos devidos, o que configuraria as hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude) da Lei nº 4.502, de 1964.

Todavia, esse procedimento decorreu de interpretação equivocada do Contribuinte, visto que o mesmo repassava para terceiros, os serviços de transporte, 80% do valor contratado para a realização do transporte, o que ensejou inclusive o arbitramento do lucro pela falta de declaração dos mesmos em DCTF e pelo consequente não pagamento do tributo, bem como pelo fato de não ter apresentado a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar o agravamento da multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual normal de 75%.

Sobre o assunto, é importante observar que, ordinariamente¹ a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Nesse dois níveis, a aplicação das multas independe da intenção do agente (art. 136 do CTN).

Por outro lado, se, para além da ausência de recolhimento do tributo, for verificado *dolo* do sujeito passivo, consubstanciado nas condutas de sonegação, fraude ou conluio (cf. artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964), a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1o, da Lei 9.430/1996):

Lei 9.430/1996

¹ Há outras multas por situações específicas tais como a multa isolada em caso de falta de recolhimento de antecipações mensais (art. 44, II, Lei 9.430/1996), multa agravada pelo não atendimento à fiscalização (art. 44, par. 2o da Lei 9.430/1996) e multas por desatendimento a obrigações acessórias.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Lei 4.502/1964

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

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

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

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

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

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação, que dependem, principalmente, da comprovação do dolo.

Na noção de dolo se insere a ideia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito (MACHADO, Brandão. "Um caso de elusão de imposto de renda". In: *Direito Tributário Atual*, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). Neste sentido, a doutrina penalista assim observa:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito" (*BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149*).

Sobre a qualificação da multa tributária, assim leciona Marco Aurélio Greco:

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de **fraude em sentido estrito ou de feição penal**.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a

incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231, grifamos).

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

É portanto neste sentido que devem ser entendidas as hipóteses de qualificação da multa tributária, sendo imprescindível, em primeiro lugar, a exata referência no auto de infração da conduta que a fiscalização compreendeu ter sido praticada: se sonegação, fraude ou conluio, para que, então, a fiscalização em seguida indique os fatos ou atitudes do contribuinte que a levaram à conclusão pela caracterização de uma ou mais dessas situações (sonegação, fraude ou conluio).

No caso, a autoridade autuante baseou a qualificação da multa no fato de que havia receitas nos livros de ICMS, mas as DIPJ foram entregues zeradas e as DCTFs continham a informação de recolhimento de tributos em valores inferiores aos considerados como devidos. Até aí, trata-se de mera descrição de conduta que, de fato, foi entendida como contrária à legislação tributária, mas não há qualquer referência a respeito da prática de ilícito com importância penal.

Na verdade, nem o auto de infração nem o relatório fiscal indicam sequer qual das condutas teria sido praticada pelo sujeito passivo, se sonegação, fraude ou conluio. Também não há qualquer referência a nenhum artigo da Lei 4.502/1964. Isso **por si só** já seria suficiente para levar à conclusão pela impossibilidade de se manter a qualificação da multa no caso em questão.

Não obstante, o auto de infração em questão também não descreve quaisquer condutas do contribuinte que possam indicar uma intenção em praticar as condutas com feição penal descritas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964

O dolo não pode ser presumido, mas deve ser provado a partir de fatos que denotem a intenção do sujeito passivo em praticar seja a sonegação, fraude ou conluio. O fato de haver receitas nos livros de ICMS que não constam da DIPJ, e de a DCTF ter sido preenchida com valores a menor do que a fiscalização entendeu devidos, mesmo que por mais de um período de apuração, e mesmo com valores importantes, nada diz sobre a intenção do agente de praticar seja a sonegação, fraude ou conluio. Tal fato não deixa de ser, apenas, a descrição de uma omissão de receitas, não sendo capaz de, por si só, implicar a conclusão pela existência do dolo necessário à qualificação da multa.

Neste sentido, compreendo que deve ser mantido o acórdão recorrido e, considerando as razões de decidir acima, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO. VOLUME.

O dolo necessário à qualificação da multa de ofício não pode ser presumido, mas deve ser provado a partir de fatos que denotem a intenção do sujeito passivo em praticar seja sonegação, fraude ou conluio. O fato de haver receitas nos livros de ICMS que não constam da DIPJ, e de a DCTF ter sido preenchida com valores a menor do que a fiscalização entendeu devidos, mesmo que por mais de um período de apuração, e mesmo com valores importantes, nada diz sobre a intenção do agente de praticar sonegação, fraude ou conluio. Tal fato não deixa de ser, apenas, a descrição de uma omissão de receitas, não sendo capaz de, por si só, implicar a conclusão pela existência do dolo necessário à qualificação da multa.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo os três Conselheiros que votaram por conclusões semelhantes entendido **não ser caso de aplicação de multa em sua modalidade qualificada por aplicação do artigo 112 do CTN**, considerando particularidades da situação retratada nos presentes autos que colocam em dúvida a efetiva intenção do sujeito passivo de omitir receitas.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Prevaleceu na Turma, assim, o entendimento que, muito embora concordando com o voto desta Relatora quanto à impossibilidade de qualificação da penalidade na presença de vícios na acusação fiscal acerca da conduta praticada pelo sujeito passivo, compreende-se que a falta de indicação expressa de uma das condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não seria causa suficiente para afastamento daquele gravame. Sob esse lume, verifica-se que no presente caso a acusação fiscal, além de não mencionar tais dispositivos, limita-se a descrever várias circunstâncias para concluir que *ficou caracterizada a omissão de receitas auferidas* e, na sequência, depois de agregar à descrição o valor total omitido, informa a aplicação da multa de 150%.

Em circunstâncias semelhantes, a i. Conselheira Edeli Pereira Bessa assim se manifestou em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725:

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes

aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Neste sentido, os Conselheiros que acompanharam esta Relatora pelas conclusões ponderaram que eventualmente poder-se-ia inferir, aqui, que a autoridade fiscal pretendeu afirmar a ocultação intencional, pela Contribuinte, de valores sabidamente tributáveis, quando mencionou a apresentação de declaração zerada, apesar dos valores escriturados no Livro de Registro e Apuração do ICMS, mas fato é que nada afirmou neste sentido e concluiu, a partir de tais evidências, que a Contribuinte apenas havia omitido receitas auferidas.

Como exposto por esta Relatora, a legislação prevê a multa básica de 75% para os casos de falta de recolhimento, aí incluídas as hipóteses de omissão de receita. A duplicação deste percentual é dependente da afirmação e confirmação do intuito de fraude pois, se assim não fosse, todas as exigências decorrentes de omissão de receitas se sujeitariam à penalidade qualificada. Nesta linha, aliás, é o entendimento consolidado nas Súmulas CARF nº 14 e 25.

Acrescente-se a isso a ressalva, expressa no voto condutor do acórdão recorrido, de que a prática da Contribuinte poderia ter sido motivada por interpretação equivocada em razão de repasse promovidos a terceiros, correspondentes a 80% dos serviços de transporte prestados.

Em tais circunstâncias, a maioria da Turma considerou aplicável o art. 112 do CTN, segundo o qual a interpretação, no âmbito da aplicação de penalidades, deve ser *favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos*, bem como em relação à *autoria, imputabilidade, ou punibilidade*, ou seja, dúvida quanto à efetiva intenção do sujeito passivo de omitir receitas.

Estas são as razões vencedoras do presente voto, que também estão refletidas na ementa, nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF/2015.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano