



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11444.000542/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.762 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2021
Recorrente MARCOS ANTONIO BEGOSSO - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ENTREGA DAS DECLARAÇÕES.

A pessoa jurídica excluída do Simples sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação às obrigações acessórias. Devidamente intimada, dada a falta de entrega da DIPJ, DACON e DCTF, cabível a imputação das multas regulamentares, nos termos do artigo 7º da Lei nº 10.426, de 2002.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA. MULTA.

A falta de comunicação, quando obrigatória, da sua exclusão do Simples Federal e Nacional, nos prazos fixados na legislação, sujeita a pessoa jurídica à multa, nos termos do artigo 21, da Lei nº 9.317, de 1996 e artigo 36, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa discutir a constitucionalidade de lei em sede administrativa, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e o próprio teor da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício).

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil - “declarações zeradas” ou com valores abaixo dos recebidos-, por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acabam por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia, o que implica na imputação da multa de ofício regular (75%), nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado. No mais, de acordo com a inteligência da Súmula CARF nº 96: "A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício. Vencido o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, que dava provimento parcial em menor extensão, mantendo a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra (Relatório Fiscal, e-fls. 304/315), foi apurada, nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, omissão de receitas de comissões recebidas como representante comercial da Plastunion Indústria de Plásticos Ltda.

2. Com fundamento no art. 530, III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), houve o arbitramento do lucro, pois foi

desenquadrada do Simples e, sendo intimada, deixou de apresentar o livro Diário e Razão, ou livro Caixa, notas fiscais de saída e de prestação de serviços e livros fiscais em conformidade com o regime de tributação (Registros de Entradas, Saídas, Apuração do ICMS, Prestação de Serviços, Inventário, Utilização de Documentos e Termos de Ocorrência), com escrituração do período de 01/01/2005 a 01/12/2007.

3. O crédito tributário lançado totalizou R\$ 175.680,44 (cento e setenta e cinco mil, seiscentos e oitenta reais e quarenta e quatro centavos), conforme demonstrativo de fl. 214, tendo sido lavrados os seguintes autos de infração de IRPJ (fls. 215/234), PIS (fls. 235/252), CSLL (fls. 253/270), COFINS (fls. 271/288), acrescidos de juros de mora e multa de ofício. Sobre os valores das comissões recebidas e omitidas foi aplicada multa de ofício de 225% (qualificada e agravada). Para os valores declarados em PJSI e DASN, no ano de 2007, foi aplicada a multa de ofício regular no percentual de 75%.

4. No mais, foram imputadas as seguintes multa regulamentares (fls. 289/298): (i) multa por falta de entrega da DIPJ de 2005 a 2007: R\$ 1.500,00; (ii) multa por falta de entrega da Dacon de 2005 a 2007: R\$ 3.000,00; (iii) Multa por falta de entrega da DCTF de 2005 a 2007: R\$ 3.000,00; e (iv) Multa por falta de comunicação da exclusão do Simples: R\$ 300,00.

5. Foi lavrado Termo de Cientificação de Sujeição Passiva Solidária em face do empresário Marcos Antonio Begosso (e-fls. 319/320).

6. Registre-se que, em face do **Ato Declaratório Executivo DRE/MRA nº 28**, de 25 de Junho de 2009 (e-fls. 130), que excluiu a contribuinte do Simples Federal e do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005, em razão do exercício de atividade econômica vedada - representação comercial (Representação Fiscal de Exclusão do Simples, e-fls. 208/210), **a contribuinte não apresentou manifestação de inconformidade** (Acórdão DRJ, e-fl. 352).

7. Devidamente cientificada, a interessada apresentou Impugnação (fls. 341/342) alegando, em síntese, que: (i) solicitou prorrogação de prazo para atendimento à intimação, informando não possuir assessoria e, conseqüentemente, escrituração contábil, além do fato de seu talão ter sido extraviado; (ii) por ser optante do regime do Simples Federal e do Simples Nacional, poderia ter aproveitado os impostos retidos pela empresa relacionada no processo; (iii) as multas aplicadas ficam exageradamente acima do débito cobrado e são aplicadas apenas pelo não recolhimento do tributo, sem que tenha havido grave ofensa à ordem tributária, configurando confisco, vedado pela Constituição Federal (CF), art. 150, IV; (iv) são indevidas as multas relativas à falta de entrega da DIPJ, Dacon e DCTF, pois estava dispensada do cumprimento dessa obrigação acessória em função do regime tributário; (v) não sabe a origem da multa constante na página 289 do auto de infração, código 3738 (multas diversas) no valor de R\$ 7.800,00; (vi) discorda do fato de ter que recolher impostos e contribuições de 2005, 2006 e 2007, na forma como demonstrada no processo, uma vez que teve sua exclusão do regime do Simples em 31/12/2007 e estava enquadrada no porte de microempresa. Por fim, requer o cancelamento do crédito tributário apurado.

8. Em sessão de 04 de fevereiro de 2010, a 3ª Turma da DRJ/RPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, nos termos do voto do relator, Acórdão nº 14-27.521 (e-fls. 349/357), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES DE OFÍCIO.

A pessoa jurídica excluída do Simples sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ARBITRAMENTO.

Arbitra-se o lucro quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal.

ASSUNTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL APLICADO.

Mantém-se o percentual de 225% da multa de ofício aplicada, quando restar caracterizado o intuito de fraudar o Fisco e quando a contribuinte não atender às intimações para prestar esclarecimentos e fazer comprovações.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2005 2006 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ENTREGA DAS DECLARAÇÕES.

A pessoa jurídica excluída do Simples sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação às obrigações acessórias.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA. MULTA.

A falta de comunicação, quando obrigatória, da sua exclusão do Simples Federal e Nacional, nos prazos fixados na legislação, sujeita a pessoa jurídica à multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Cientificada da decisão em 12/04/2010 (e-fl. 377), a ora Recorrente interpôs, tempestivamente (e-fl. 395), o Recurso Voluntário de e-fls. 378/379, onde reitera seus pontos de defesa apresentados em sede de Impugnação, com exceção do item (v), devidamente esclarecido pela r. DRJ.

10. Os autos, então, foram encaminhados à este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e distribuídos para esta relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

11. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

12. Conforme relatado, cumpre registrar que, a ora Recorrente não apresentou Manifestação de Inconformidade em face do **Ato Declaratório Executivo DRE/MRA nº 28**, de 25 de Junho de 2009 (e-fls. 130), que excluiu a contribuinte do Simples Federal e do Simples Nacional, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2005, em razão do exercício de atividade econômica vedada. **Logo, de acordo com o disposto no art. 17, do Decreto nº 70.235/1972, trata-se de matéria não contestada, o que torna definitivo o ADE em questão.**

13. Com efeito, dado o desenquadramento da ora Recorrente do Simples Federal, a partir de 1º de janeiro de 2005, passou, a partir desse marco temporal, a estar sujeita às normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas nos termos do artigo 16, da Lei nº 9.317/1996 (Simples Federal) e do artigo 32, § 2º da LC nº 123, de 2006 (Simples Nacional).

14. Após sua exclusão do Simples Federal, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os livros Diário e Razão ou livro Caixa, referentes ao período de janeiro/2005 a junho/2007, e, relativamente ao período de julho/2007 a dezembro/2007, a informar a sua opção pelo regime de tributação: se Lucro Real ou Lucro Presumido, conforme art. 32, § 2º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, apresentando os correspondentes livros.

15. Como não foram apresentados os livros contábeis e fiscais, tampouco foi feita opção pelo lucro real ou presumido, não restou à fiscalização outra alternativa senão o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, III, do RIR, de 1999, *in verbis*:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 19:

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

16. Dessa forma, correto o arbitramento do lucro, devendo-se ressaltar que o imposto de renda retido pela Plastunion foi considerado no cálculo do imposto devido, conforme se vê às fls. 210, 211, 222 a 231, bem como no relatório fiscal à fl. 38, a seguir reproduzida:

3.1.1. Os valores de imposto de renda retido na fonte (IRRF) do demonstrativo acima não foram aproveitadas pelo sujeito passivo e serão devidamente deduzidos para a apuração do imposto de renda devido.

17. Ademais, a douta autoridade autuante também cuidou de efetuar as deduções dos valores pagos por meio de DARF's (código 6106) e os valores declarados através da PJSI, relativo ao período de 01/2007 a 06/2007 e da DASN, relativo ao período de 07/2007 a 12/2007 (Relatório Fiscal, e-fls. 311/313). Procedimento, alias, que se alinha às disposições constantes da Súmula CARF nº 76. Confira-se o seu teor:

Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

18. Quanto às multas relativas à falta de entrega da DIPJ, Dacon e DCTF, a contribuinte alega que são indevidas, vez que estaria dispensada do cumprimento dessas obrigações acessórias em função do regime tributário.

19. Ocorre que, em virtude dos já mencionados efeitos da exclusão dos regimes, a partir de **1º de janeiro de 2005**, a ora Recorrente passou a estar obrigada a apresentar tais declarações nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

20. É o que dispõe Lei nº 10.426, de 2002, art. 7º (com redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004):

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-

apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e

[...]

§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do **caput**, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

21. De acordo com o Termo de Cientificação e Intimação Fiscal de e-fls. 216/217, a ora Recorrente foi devidamente intimada a apresentar, no prazo de 20 dias, as referidas declarações, mas não o fez.

22. Nesses termos, merecem ser mantidas as multas relativas à falta de entrega das DIPJ's (R\$ 1.500,00 - fl. 291), das DACON's (R\$ 3.000,00 - fl.292), das DCTF's (R\$ 3.000,00- fls. 292/293).

23. No mais, como a exclusão só se deu de ofício em virtude de a contribuinte não ter efetuado a comunicação obrigatória de sua exclusão, nos termos do art. 13, II, "a", da Lei

nº 9.317, de 1996, foi imputada a multa de R\$ 300,00 (fls. 293/294), com fundamento na Lei nº 9.317, de 1996, art. 21 e na LC nº 123, de 2006, art. 36 (com a redação dada pela LC nº 128, de 2008), *verbis*:

Art. 21. A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES, nos prazos determinados no §3º do art. 13, sujeitará a pessoa jurídica à multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o SIMPLES no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), insusceptível de redução.

LC nº 123, de 2006:

Art. 36. A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos prazos determinados no § 1º do art. 30 desta Lei Complementar, sujeitará a pessoa jurídica a multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o Simples Nacional no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior a R\$ 200,00 (duzentos reais), insusceptível de redução.

24. Nos termos da legislação, deve ser mantida a imputação de tal penalidade no montante de R\$ 300,00.

Do Caráter Confiscatório da Multa de Ofício Qualificada e Agravada

25. Outro argumento manifesto pela ora Recorrente é o do caráter confiscatório da multa de ofício exigida (225%), o que seria vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

26. Contudo, tal linha argumentativa caracteriza a arguição de inconstitucionalidade dos dispositivos legais que dão suporte à penalidade aplicada e, a respeito, não cabe à Administração Pública afastar a legislação vigente, consoante estabelece o *caput* do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e a própria Súmula CARF nº 2:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

27. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder.

28. Assim sendo, não há como se acolher tal linha argumentativa e, por conseguinte, passemos a análise de mérito relativa à legitimidade de tais imputações.

Da Ausência de Pressupostos para Qualificação e Agravamento da Multa de Ofício

29. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) e agravado (225%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, à e-fl. 314:

9. DA QUALIFICAÇÃO E DO AGRAVAMENTO DA MULTA

9.1. **A entrega da PJSI, nos anos de 2005 e 2006, com receitas “zeradas”, bem como pela entrega das PJSI e DASN, do ano de 2007, com valores de receitas ou “zeradas” ou bem abaixo das recebidas da PLASTUNION, comprovam que o sujeito passivo procurou manter, de maneira reiterada, parcela expressiva das receitas de comissão à margem da tributação, em todos os meses do ano-calendário, tentando, desta forma, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, motivo pelo qual os valores dos impostos/contribuições estão com suas multas qualificadas para 150%, com fundamento no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

9.1.1. Conforme disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, e Portaria SRF nº 665, de 24 de abril de 2008, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, visto que o fato descrito caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária, definido nos artigos 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

9.2. **Pela não apresentação dos livros contábeis e fiscais, das notas fiscais de prestação de serviços, bem como pela falta de apresentação de quaisquer esclarecimentos ou documentos relativos aos valores recebidos da PLASTUNION, tornando necessária a intimação deste para ratificação dos valores informados, bem como para esclarecer a natureza das operações, motivou a majoração em 50% a ser aplicada ao presente lançamento de ofício, com fundamento no artigo 44, inciso I, e §2º da Lei nº 9.430/96.**

9.3. Desta forma, sobre os valores das comissões recebidas e omitidas, será aplicada multa de ofício de 225%. Para os valores declarados em PJSI e DASN, no ano de 2007, será aplicada a multa de 75%.

(grifos nossos)

30. Complementarmente, o voto condutor da decisão de piso, reforça os seguintes elementos motivacionais (e-fl. 348):

Segundo consta no Relatório Fiscal o citado percentual foi aplicado sobre os valores referentes à receita omitida. Relata o autuante que a multa de ofício foi qualificada (150%), tendo em vista que a contribuinte auferiu receitas de comissões e, reiteradamente, não as declarou (nos anos-calendário de 2005 e 2006) ou as declarou em valor bem inferior ao real (ano-calendário de 2007), caracterizando a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Ficou constatada a inequívoca intenção de fraudar o Fisco, configurando, em tese, crime contra a ordem tributária.

Além disso, a referida multa foi majorada, passando a ser de 225% (art. 44, I e § 2º da Lei nº 9.430, de 1996), tendo em vista que a contribuinte foi intimada (fls. 65 a 67, 207 a 212) várias vezes a prestar esclarecimentos e fazer comprovações sobre as verificações feitas pelo Fisco e não se manifestou.

Correto, portanto, o percentual da multa de ofício aplicado.

31. Conforme já me manifestei em diversas oportunidades, a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. A r. autoridade fiscal deve comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

32. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

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.

33. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário.

34. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a conduta do contribuinte impediu dolosamente a apuração dos créditos tributários - teve consciência e vontade do ilícito fiscal (leia-se empenhou esforços adicionais para ocultar a omissão de receitas) - e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

35. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

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.”

36. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca

induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

37. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários têm repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

38. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

39. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

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.

40. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier¹ a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o **caráter doloso** da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o **meio** que gerou o prejuízo ao fisco.

41. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

42. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

43. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

¹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

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.

44. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

45. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas **deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo**. As próprias Súmulas CARF nºs 14 (referenciada supra), 25 e 34, deixam claro esse racional técnico:

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.

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**.

(grifos nossos)

46. Dito isso, considero que, em concreto, a conduta da ora Recorrente não se enquadra nos citados ditames legais de forma a justificar a qualificação da multa de ofício. Isso porque, tais práticas materializam a hipótese de aplicação literal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a **multa de 75% (e não 150%)** é aplicável "*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*" justamente "*nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*" (grifos nossos).

47. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil - "declarações zeradas" ou com valores abaixo dos recebidos-, por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acabam por deixar evidente a inexistência das informações prestadas e/ou sua ineficácia.

48. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o **caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras**.

49. Sobre esse tema, extremamente relevante são as ponderações acerca do alto grau subjetividade do conceito de reiteração, trazidas pelo Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, no Acórdão nº 1201-002.724, sessão de 20/02/2019, vejamos:

A decisão recorrida reconheceu o dolo pela reiteração da falsidade dos valores declarados ao Fisco, o que ocorreu em todos os meses daquele ano. Também é comum utilizar como fundamento para a qualificação a proporção dos valores omitidos, como ocorreu no processo conexo a este, uma vez que apenas um terço da receita bruta foi declarada ao Fisco, na espécie.

É certo que existem muitas decisões do CARF que adotam tal critério de reconhecimento do dolo, todavia, constato que esse critério carrega um importante problema conceitual, que é a determinação da medida em que se passa a reconhecer algo como reiteração do falso (duas, três, quatro, ... declarações?) e a determinar a proporção em que a omissão se torna relevante (30%, 66%, 67%, ... do valor da receita bruta?). Em outras palavras, esse critério é falho porque não determina a medida em que o falso e a reiteração deixam de acompanhar uma mera omissão e passam a ser determinantes de uma omissão dolosa. Tal medida é essencial para a solução das lides, mormente quando a Súmula CARF nº 14 determina que a simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

Na espécie, a omissão mede dois terços da receita bruta, o que me parece ser relevante, mas alcança apenas um ano, o que me parece não ser tão relevante. Certamente, os demais Conselheiros dessa Corte sustentam medidas diferentes das minhas.

Embora esse critério possa ser determinante em situações extremas, como a omissão de toda a receita bruta e a reiteração da omissão durante toda a vida da empresa, penso que um critério adicional deva ser buscado.

Nesse mister, adoto o entendimento de que a omissão passa a ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos preparatórios para a omissão, como no caso da simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis.

Na espécie, o contribuinte não simulou, não fraudou e não ocultou do Fisco a sua omissão, pois todos os dados que embasam os lançamentos foram encontrados na sua escrituração e nas suas declarações dirigidas a ele.

Assim, afasto o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

50. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

61. No mais, diante da ausência de certeza quanto à existência do elemento doloso na conduta contribuinte, deve ser observado o teor do artigo 112, do CTN, "*a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*"

51. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

52. Especificamente com relação ao agravamento da multa, em que pese o contribuinte não tenha atendido as intimações realizadas no curso da fiscalização, tal fato não impossibilitou, total ou parcialmente, o trabalho da douta autoridade autuante.

53. Para além de ter requerido prazo adicional para atendimento (e-fl. 81), a ora Recorrente consignou em sua Impugnação não possuir assessoria e, consequentemente, escrituração contábil, além do fato de seu talão ter sido extraviado (fl. 335). Logo, não tinha elementos para responder tais intimações.

54. No mais, de acordo com a Súmula CARF nº 96: "A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros". *In casu*, houve o arbitramento e o próprio trabalho fiscal revelou-se altamente eficiente.

55. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, já afastou o agravamento da multa na hipótese de não haver prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa.

(Acórdão nº 9202-004.290, publicado em 17/08/2016)

(grifos nossos)

56. Considero, portanto, inaplicável o agravamento da penalidade.

Conclusão

57. Do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO VOLUNTÁRIO interposto e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificação e o agravamento da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa