



**Ministério da Economia**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



**Processo nº** 13116.000059/2004-84  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-005.163 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de outubro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMERCIAL DE ALIMENTOS FLORESTA LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

AUTUAÇÃO DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA CSRF NO TOCANTE À MATÉRIA DEVOLVIDA NO PROCESSO PRINCIPAL.

No caso de matéria reflexa, ora devolvida a esta CSRF, cujo julgamento no principal já tenha sido enfrentado (acórdão 9101-001202, de 2011) deve, por decorrência, ter a mesma sorte nos julgados que lhe sucederem.

MULTA QUALIFICADA. RESTABELECIMENTO.

Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante período de apurações sucessivos, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no artigo 71 da Lei 4502/1964, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente e Redatora Designada.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 460 a 474) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 103-22.198 (fls. 438 a 454), da sessão 07 de dezembro de 2005, proferido pela C. 3ª Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, entendendo pelo afastamento da qualificação da multa de ofício aplicada, em relação às infrações de *omissão de receitas*. Confira-se as suas respectivas ementas:

*OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO A MENOR. A declaração ao fisco de receitas tributáveis da pessoa jurídica em valores menores do que os registrados na escrituração contábil e fiscal caracteriza omissão de receitas passível de tributação. i*

*MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.*

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de Contribuição ao PIS, dos ano-calendário de 1999 a 2003, apurada mediante a constatação de que a Contribuinte registrou receitas e operações em seus Livros Diário e Saídas que não foram ofertadas à tributação, acompanhada de multa de ofício qualificada.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à qualificação da multa ordinária.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

*Trata-se de recurso voluntário interposto por Comercial de Alimentos Floresta Ltda. contra o Acórdão nº 9.423 (fls. 275), de 26/03/2004, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília-DF.*

*Exige-se crédito tributário constituído mediante lavratura de auto de infração de PIS (fls. 03), em consequência de diferença entre o valor escriturado e o*

*declarado ou pago, com imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

*A autoridade fiscal assim descreveu a infração (fls. 04):*

*"...constatou-se que o referido contribuinte declarou durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003 para a Receita Federal aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls. 128 a 193, e Livro de Saídas, fls. 72 a 127.*

*Tal fato tem por finalidade o não pagamento do referido IRPJ, bem como das contribuições decorrentes, entretanto, o fato de declarar a menor sistematicamente durante 57 meses, demonstra que foi praticado de forma a fraudar a SRF pagando durante todo este período em tomo de 10% (dez por cento) do valor real a ser pago."*

*O auto de infração também contém relato de operação de venda de participação societária da autuada em 03/01/2003, que, "em tese" configura interposição fraudulenta.*

*Cientificada da autuação em 27/01/2004, a interessada apresentou impugnação em 25/02/2004, fls. 242.*

*A turma julgadora considerou o lançamento "procedente em parte", por, unanimidade de votos, em decisão assim resumida na sua ementa:*

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep - Cofins.*

*Ano-calendário: 1999, 2003.*

*Ementa: ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. As informações da contabilidade fazem prova contra o sujeito passivo, cabendo a ele demonstrar a sua inveracidade. FUNDAMENTAÇÃO. A autuação está devidamente fundamentada quando baseada em dados colhidos junto à própria contabilidade."*

*Ciência do acórdão à interessada em 19/05/2004 conforme comprovante às fls. 303.*

*Por meio do recurso voluntário interposto em 17/06/2004, fls. 312, a recorrente repetiu as razões de contestação contidas na impugnação, a saber, em breve síntese:*

*a) Preliminarmente, alega "insegurança na determinação da infração" devida aos erros materiais cometidos pela autoridade fiscal, demonstrados por amostragem, e cerceamento do direito de defesa por não ter recebido fotocópia dos documentos que deram origem aos valores da base de cálculo, relacionados no demonstrativo fiscal;*

*b) Afirma que a lei determina que o dever de prova é do fisco e que a autoridade fiscal não demonstrou a veracidade do alegado, "fazendo apenas presunções descabidas ilegais e injustas". O valor exigido comprova não ter havido investigação da 111 sua capacidade contributiva. Considera carente de demonstração e ilegal a cobrança de juros de mora na forma exigida nos autos de infração e sobre o valor da multa;*

*c) Conclui: "um trabalho fiscal cognominado precário, e eivado de vícios, como já demonstrado, não comporta correções, sob pena de afronta aos princípios processuais pátrios norteadores da nossa legislação processual civil e administrativa processual, que se não respeitados serão juridicamente combatidos por remédio constitucional, valendo-se da respectiva ação mandamental."*

*Ao final, o patrono da recorrente requer ser intimado da data da realização do julgamento para possibilitar a sustentação oral das suas alegações.*

*Despacho do órgão preparador às fls. 398 atesta a regularidade do arrolamento.*

*A 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes declinou da competência para julgamento do recurso, por meio do Acórdão nº 201-00.460 (fls. 400), uma vez que se trata de matéria concernente ao Primeiro Conselho.*

*Petição dirigida ao Presidente desta Câmara contém solicitação para juntada dos documentos que indica (fls. 407).*

*É o relatório.*

Como visto, a DRJ, deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 280 a 294), apenas para reduzir parte das exigências. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CARF, reiterando todas suas alegações de defesa, o qual, restou parcialmente provido, apenas para afastar a duplicação da pena ordinária.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando suposta contrariedade à Lei contida no v. Acórdão, especificamente àquilo previsto no a aplicação do artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional teve seu prosseguimento acatado, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 476 e 477, entendendo que se *demonstrou, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei e à evidência das provas contidas nos autos, no entendimento da Fazenda Nacional, consoante o disposto no § 1º, do artigo 33 do Regimento Interno dos Conselhos dos Contribuintes, preenchendo, assim, os pressupostos legais de admissibilidade.*

Cientificada, a Contribuinte ofertou Contrarrazões (fls. 492 e 493), pugnando pelo não conhecimento do *Apelo* fazendário, por supostamente tal matéria, referente à qualificação da multa de ofício (e ocorrência de *fraude*) já teria sido julgada em seu favor nos autos da Cautelar Fiscal nº 2004.35.00.010619-3, proposta pela União. No mérito, afirma, em suma, não haver provas sobre conduta fraudulenta.

Na sequência, foi registrada a desistência da Contribuinte, em razão da adesão a Programa de Parcelamento; contudo se certificou a necessidade de prosseguimento de julgamento do Recurso Especial, vez que interposto pela Fazenda Nacional.

Inicialmente os autos foram distribuídos para a I. Conselheira Vanessa Marini Cecconello, membro da C. 3ª Turma desta C. CSRF, a qual, como Relatora, por meio da r. Resolução nº 9303-000.123, de 17 de outubro de 2019, e por unanimidade de votos, declinou a competência do julgamento do presente Recurso Especial para esta C. 1ª Turma.

Em seguida, o processo foi novamente sorteado, desta vez para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

## Admissibilidade

Inicialmente, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 32 da Portaria Ministerial MF nº 55/98, sendo *reclamação* fundamentada em contrariedade à Lei.

Conforme relatado, a Contribuinte, ora Recorrida, questiona o conhecimento do Recurso Especial do Procurador afirmando que o objeto da irresignação *já é matéria analisada e vencida, tanto no âmbito do Conselho de Contribuintes como da Justiça Federal, pois a AÇÃO CAUTELAR FISCAL proposta em seu desfavor pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) — 2004.35-00.010619-3 já foi julgada improcedente e está pendente de recurso para o TRF 1.*

Pois bem, não há qualquer documento ou prova referente a tal afirmação.

Este Conselheiro procedeu à consulta de tal processo judicial junto ao *sítio* do E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região<sup>1</sup>, mas não há lá decisões disponíveis ou qualquer outro elemento, ainda que indiciário, que dê algum respaldo à alegação trazida em Contrarrazões para obstar o conhecimento do *Apelo* fazendário.

Assim, considerando tais circunstâncias e arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 501 e 502.

## Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a suposta contrariedade ao art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, pelo afastamento da qualificação da multa promovida pela C. Câmara *a quo*, do E. Primeiro Conselho de Contribuintes.

---

<sup>1</sup> <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=105849820044013500&secao=JFGO> - consulta em 24/08/2020.

*Alega a Recorrente, que a E. Terceira Câmara, por sua maioria e, seguindo o voto condutor do Ilustríssimo Senhor Relator, não considerou evidente o intuito de fraude. Sem razão a respeitável maioria. A conduta do contribuinte, por sua ação firme e abusiva no sentido de fornecer informações inexatas com alta lesividade à Administração Tributária, diminuindo acintosamente o valor real de seu faturamento, reduzindo, de tal forma, o valor do pagamento de tributos e contribuições por prolongados períodos, sistematicamente, demonstrou-se conduta consciente que procura e obtém determinado resultado.*

E conclui, em clara síntese, *que o contribuinte:*

- i) praticou diversas ações oferecendo à SRF declarações inexatas sobre faturamento;*
- ii) o resultado de sua conduta reduzia o pagamento devido de tributos e contribuições;*
- iii) a conduta (apresentação de declarações inexatas) foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que podia influir no seu curso causal, impedindo que resultasse em diminuição indevida de tributo;*
- iv) as declarações, de 01/01/1999 a 30/09/2003, para a Receita Federal, eram de aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade.*
- v) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, indicando a intensidade do dolo;*
- vi) as ações foram sempre posteriores às ocorrências dos fatos geradores.*

O tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada por este E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, que até culminou na edição de Súmulas.

Primeiramente, observando a Autuação, verifica-se que **não existe** qualquer tópico, porção, trecho ou menção ao fundamento da qualificação da multa de ofício. Sequer há remissão àquilo relatado como infração.

Muito além disso: Autoridade Fiscal no Auto de Infração não apontou o enquadramento legal da multa aplicada. Ou seja: o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, que agora se debate, **não foi sequer mencionado na Autuação**, somente se sabe que a multa de ofício foi qualificada pelo seu percentual de 150% expresso nos cálculos.

E confira-se como foi relatada a infração de *omissão de receitas*, em que, menciona-se intenção de *fraudar a SRF*:

*Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, foram apuradas infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.*

#### **001 - PIS FATURAMENTO**

##### **DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)**

*Em procedimento de fiscalização, no cumprimento do MPF 01.2.02.00-2003.00663-8, analisando os lançamentos efetuados em sua contabilidade, constatou-se que o referido contribuinte declarou durante o período de 01/01/1999 a 30/09/2003 para a Receita Federal aproximadamente 10% (dez por cento) dos valores escriturados na contabilidade, especificamente no Livro Diário, fls 127 a 192, e Livro de Saídas, fls.71 a 126.*

**Tal fato tem por finalidade o não pagamento do referido IRPJ, bem como das contribuições decorrentes, entretanto, o fato de declarar a menor sistematicamente durante 57 meses, demonstra que foi praticado de forma a fraudar a SRF pagando durante todo este período em torno de 10% (dez por cento) do valor real a ser pago:**

**Desta feita, lavramos o presente Auto de Infração com base na escrituração do Livro Diário, fls. 128 a 193, confrontado com os valores declarados na DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais) fls. 220 a 231, demonstrado na planilha de fls.39 a 56.**

*Entretanto, durante o procedimento de fiscalização, constatamos fatos, que em tese, configuram Interposição Fraudulenta o que caracteriza a responsabilidade dos verdadeiros donos da empresa em epígrafe, conforme relatado a seguir:*

*1) Intimada, a empresa apresentou a 5ª Alteração Contratual registrada na Junta Comercial de Goiás assinada no dia 03 de janeiro de 2003, fls 196 a 202, em que os sócios VANDERLEI RODRIGUES GOMES, CPF: 068.574.691-72 FABRIZIO PANIAGO GOMES, CPF: 617.304.721-20, CLAUDEMIR GARCIA MORAES CPF: 016.500.092-91 e GIVALDO RIBEIRO BATISTA JUNIOR, CPF: 508.907.351-15 retiram-se da sociedade vendendo a empresa para os novos sócios DÉCIO FERREIRA OLIVEIRA, CPF: 594.855.152-00 e MANOEL MESSIAS ZACARIAS DA SILVA,*

*CPF: 630.251.084-87.*

*2) Quanto a essa mudança de sócio temos a observar:*

*a)- A empresa foi vendida pelo valor aviltado de R\$ 765.000,00 sendo que a empresa já registrava em seu balanço de 31/12/2002, um Patrimônio Líquido de R\$ 2.817.831,64. Intimado o contribuinte para apresentar os documentos que comprovassem a movimentação dos recursos financeiros de tal transação comercial, o contribuinte não se manifestou.*

*b)- Entretanto, VANDERLEI RODRIGUES GOMES, FABRIZIO PANIAGO GOMES, CLAUDEMIR GARCIA MORAES e GIVALDO RIBEIRO BATISTA JUNIOR continuam como, responsáveis legais perante a Receita Federal;*

*c)- Fomos procurar os supostos novos proprietários da empresa no endereço informado na alteração contratual dos sócios DÉCIO FERREIRA OLIVEIRA, na rua 06, quadra 10 lote 10 - Bairro Frei Eustáquio em Anápolis, e, neste endereço encontramos uma placa de anúncio para alugar o imóvel, da Imobiliária Residência Ltda., fone 328-6600.*

*Consultado o morador em frente ao citado endereço, o Sr Sebastião Antônio da Silva RG 1.104.619 SSP/GO informou não conhecer nenhum morador anterior residente neste endereço com esse nome. Ligamos para a Imobiliária Residência que informou ser a casa de propriedade do Sr Milton Alves de Oliveira residente em Itapaci/GO e que poderia ser constatado pelo telefone 361-1464. O Sr Milton informou ser o proprietário da referida casa e que naquele endereço nunca morou alguém com o nome de Décio Ferreira Oliveira.*

*No endereço do outro sócio Sr MANOEL MESSIAS ZACARIAS DA SILVA na Av. Presidente Kennedy nº 1.416 - Bairro Maracanã da cidade de Anápolis/GO encontramos o Sr Deusmar Rufino Pereira RG 2.111.299 SSP/GO que declarou morar ali a mais de 40 anos com sua mãe Patrocina Izabel e seus irmãos José Carlos e Maria Marlene;*

*d)- Diante destas informações, fica caracterizada a declaração fraudulenta de endereço constante da 5ª Alteração Contratual;*

*e)- Os dois novos proprietários da empresa não apresentaram Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no exercício de 2002.*

*3) Cabe ainda esclarecer que sempre fomos atendidos pelo sócio GIVALDO RIBEIRO BATISTA JUNIOR, o qual gerência toda empresa através de procuração dos sócios inexistentes. (destacamos)*

*Registre-se que o trecho referente a fatos, que em tese, configuram Interposição Fraudulenta o que caracteriza a responsabilidade dos verdadeiros donos da empresa em epígrafe não se relaciona à infração de omissão receitas, mas – como consta do próprio texto da Autuação - tão somente a uma eventual responsabilidade de sócios reais e administradores, os quais não foram responsabilizados nesse Auto de Infração.*

*Mais do que isso, para o total esclarecimento, a Interposição Fraudulenta (em tese, como mencionado pela própria Autoridade Fiscal) não foi tratada em nenhuma r. decisão destes Autos e nem é invocada pela própria Fazenda Nacional no Recurso Especial, agora sob julgamento.*

*Assim, considerando a ausência de motivação específica para a duplicação da multa de ofício, pode-se apenas inferir – em hipótese bastante permissiva em relação a análise de sua validade, como elemento do ato administrativo de lançamento de ofício – que a Fiscalização valeu-se do mesmo relator da omissão de receitas, concluindo pela existência de intenção de fraude contra a SRF, como motivo para o apenamento excepcional procedido.*

*Ao seu turno, assim decidiu o v. Acórdão nº 103-22.198, ora recorrido:*

*No julgamento do recurso voluntário nº 141549, relativo ao citado processo, esta mesma Câmara deu provimento parcial às razões da recorrente para determinar a redução da multa de ofício para o seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96.*

Eis a ementa do acórdão, que recebeu o nº 103-22.197:

*"OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO A MENOR. A declaração ao fisco de receitas tributáveis da pessoa jurídica em valores menores do que os registrados na escrituração contábil e fiscal caracteriza omissão de receitas passível de tributação.*

*MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 30, da Lei 9.430/96.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção." (destacamos)*

Como se observa, o I. Relator remeteu o fundamento de seu voto ao julgamento que tratou do Auto de Infração de IRPJ, lavrado contra a Contribuinte após a mesma ação fiscal, que tramitou sob o Processo Administrativo nº 13116.000062/2004-06. Desse modo, confira-se agora trecho do v. Acórdão nº 103-22.197, proferido pela mesma C. Câmara, sob a mesma relatoria, que julgou o Recurso Voluntário apresentado naquele expediente referente à exigência IRPJ sobre esta mesma *omissão de receitas*, no qual buscou-se o fundamento para afastar a qualificação da multa neste feito:

Em relação à multa de ofício, devo ressaltar que o agravamento da punição não foi especificamente contestado pela recorrente. No entanto, privilegiando consolidado entendimento desta Câmara no sentido de que a rejeição geral da imposição, manifestada ao final do recurso, abrange a majoração do percentual, resolvo examiná-lo.

A punição foi aplicada nos termos da legislação própria, conforme enquadramento legal constante dos autos de infração. A sua qualificação no percentual agravado de 150% pressupõe a comprovação do elemento subjetivo "evidente intuito de fraude" expressamente exigido pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Penso que a reiterada prática de declarar receitas por valores inferiores aos efetivamente auferidos constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de forma fraudulenta do pagamento do tributo. Entretanto, sei que essa não é a compreensão predominante neste colegiado, já pacificada em inúmeros acórdãos. Entende a maioria que tal irregularidade deve ser enquadrada como inexatidão de declaração, haja vista o correto registro dos valores na escrituração contábil-fiscal, elemento bastante para desconstituir a acusação de suposta fraude.

Tratando-se de entendimento amplamente sedimentado na nossa jurisprudência, resolvo adotá-lo, sem prejuízo da minha convicção pessoal acima manifestada. Por sua vez, a acusação de interposição fraudulenta "em tese" não merece prosperar haja vista inexistir

comprovação da sua ocorrência.

Fica claro que o *efetivo* entendimento adotado foi o de que a *reiteração* não bastaria para a qualificação da multa de ofício e de que a infração *deve ser enquadrada como inexistência de declaração, haja vista o correto registro dos valores na escrituração contábil-fiscal, elemento bastante para desconstituir a acusação de suposta fraude.*

A afirmação do I. Relator de que tal entendimento seria *amplamente sedimentado na nossa jurisprudência*, mostra-se manifesto prelúdio à edição da 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.*

E o mesmo *ratio* aplica-se especificamente às infrações presumidas de omissão de receitas (que não é o caso dos autos, que tratou de omissão *direta*, apurada pela contabilidade) como determina a 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.*

Desse modo, considerando a matéria julgada, o teor da Atuação e as alegações da Fazenda Nacional em seu Recurso Especial, resta, agora, apenas verificar se o cometimento *reiterado* da infração de omissão de receitas, em proporção de 10% (*dez por cento*) dos valores *escriturados na contabilidade*, bastaria para se amoldar ao *evidente intuito de fraude* ou, objetivamente, às hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ora, inicialmente, para este Conselheiro, apontar que a infração foi cometida em diversos período, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob a exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-

ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

*Contrario sensu*, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual da C. 1ª Seção deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra com o v. Acórdão nº 1201-003.842, proferido pela mesma C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e voto vencedor da I. Conselheira Gisele Barra Bossa, publicado em 08/07/2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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

*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 ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. 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. 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. (destacamos)*

Claramente, tal critério de repetição, é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabe também verificar se a *proporção* da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos período, como anteriormente explorado, seria elemento fático hábil para socorrer a validade da justificativa para se dobrar a monta da multa de ofício, imposta ao contribuinte inadimplente.

Na esteira daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta e/ou proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de dez vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida *jurisdicização* de tal fato (ou melhor, *característica* quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito, o que deve ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de *pena*, tal ausência de respaldo legal objetivo e expresse – seja em relação à *reiteração* ou à *proporção* da infração, ou mesmo a ambas características conjugadas - resulta na sua consequente sujeição total ao *crivo* hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de *justiça fiscal* e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer *discrímen* legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Posto isso, a r. *decisão*, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo*, de manter a qualificação da multa de ofício sob tais fundamentos, deve ser reformada, para afastar a prescrição penal do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o v. Acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

## Voto Vencedor

Andrea Duek Simantob, Conselheira

Divergi do i. Relator para dar provimento integral ao Recurso Especial interposto pela PGFN nos autos do presente processo, no que tange à qualificação da multa de ofício, tendo em vista as razões que abaixo passo a expor.

Com o bem conduzido relatório, “a contenda tem como objeto exação de Contribuição ao PIS, dos ano-calendário de 1999 a 2003, apurada mediante a constatação de que a Contribuinte registrou receitas e operações em seus Livros Diário e Saídas que não foram ofertadas à tributação, acompanhada de multa de ofício qualificada”.

Ocorre que, na verdade, este processo é decorrente dos autos que já foram objeto de exame por esta CSRF no acórdão 9101-001201, na sessão de 17/10/2011. E, neste sentido, entendo que deva ter a mesma consequência do principal, cujas razões de decidir abaixo transcrevo:

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

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

*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 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 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.*

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

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

*Ora, a declaração sistemática durante 57 meses, em DCTF de valores em torno de 10% do valor real devido, quando inegavelmente*

*tinha conhecimento dos tributos devidos é prova irrefutável da conduta dolosamente concebida, com o intuito de sonegar tributos, ou seja, da intenção de retardar o conhecimento pelo Fisco das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal.*

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

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

*Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) sobre os valores de IRPJ, Contribuição para o PIS/PASEP, Cofins e CSLL apurados nos anos-calendário de 1999 a 2003, nos moldes constantes no lançamento.*

No caso, por constar dos presentes autos a matéria devolvida à análise desta CSRF – multa qualificada - já objeto de decisão no acórdão acima citado, diferentemente do i. Relator, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o meu voto

Andrea Duek Simantob – Redatora designada