



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.720068/2011-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.683 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DOMINGOS TAVARES DE JESUS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo em vista que os *paradigmas* mantiveram a multa qualificada com base na *significância* do quanto de receita teria sido omitida, mas este *dado* foi desconsiderado pelo Colegiado *a quo*, que inclusive afastou a qualificação da penalidade com fundamento nas Súmulas CARF nº 14 e 25 sem que a Fazenda Nacional prequestionasse a sua eventual inaplicabilidade no caso concreto, o conhecimento do recurso especial resta prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Edeli Pereira Bessa, que votaram pelo conhecimento. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o voto vencedor por suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em face do Acórdão n 1201-004.714, proferido em 16 de março de 2021, pelo colegiado da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de 225% para 75%.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2007

INTIMAÇÃO. PRAZOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Consideram-se corretos os termos de intimação cujos prazos de atendimento são estabelecidos em consonância com o disposto na legislação de regência (art. 23 do Decreto 70.235/72 e legislação posterior).

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado quando o contribuinte, regularmente intimado, deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos em conformidade com as normas de escrituração comercial e fiscal.

NÃO CARACTERIZAÇÃO DO AGRAVAMENTO DA MULTA. ARBITRAMENTO. SÚMULA CARF N. 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.

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 225%.

Incorreta a aplicação da multa no percentual de 225%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexo de causalidade da conduta do sócio administrador e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa.

OMISSÃO DE RECEITA

Evidencia omissão de receita a existência de valores não informados pelo contribuinte, e que regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Não sendo demonstrado cabalmente e detalhadamente o nexo causal entre as condutas praticadas pela empresa e que levaram às autuações, nos termos do art. 124 e 135, III, do CTN, e o sócio administrador, deve-se excluir a responsabilidade solidária com fundamento no citado dispositivo legal. Por outro lado, mantém-se a possibilidade de imputação de responsabilidade ao sujeito passivo com fundamento no art. 9ª da LC 123/2006.

Discute-se nos autos a exigência lavrada por meio de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins por suposta omissão de receitas, em que houve o lançamento de crédito tributário relativamente ao ano calendário de 2007 com aplicação de multa de ofício qualificada e agravada de 225%.

Os autos foram encaminhados para intimação da PGFN, em 07/04/2021, tendo se consumado a intimação ficta, nos termos do art. 79, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015, em 07/05/2021, tendo sido apresentado o recurso especial (fls. 898/914), em 12/05/2021.

No recurso especial a PGFN alega que o acórdão recorrido teria conferido interpretação divergente em relação aos seguintes temas:

1 - aplicação da multa qualificada em face de omissão significativa de receitas. Indica como paradigmas o Acórdão nº 101-96.668 e o Acórdão nº 101-96.757;

2 - aplicação da multa agravada. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-001.487 e o Acórdão nº 1101-001.226.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Sr. Presidente da 2ª Câmara, por meio do despacho de fls. 918/939, apenas quanto à primeira matéria, nos seguintes termos:

Passa-se a apreciação.

1 - aplicação da multa qualificada em face de omissão significativa de receitas.

Em relação à primeira matéria, a Recorrente se vale dos seguintes argumentos para demonstrar a divergência (destaques do original):

Primeiramente é importante salientar que no caso em tela, não se aplica a Súmula nº 14 do CARF, já que prática de omitir valores expressivos demonstra inquestionavelmente o intuito de fraude do Recorrido.

É oportuno esclarecer quanto ao art. 67, §3º do RICARF, que, no caso de Súmulas de caráter mais genérico (tais como a Súmula CARF nº 14 em questão), a aplicação da Súmula pode ter se dado em **situação fática diversa dos precedentes que deram origem ao entendimento ali manifestado**, daí resultando plenamente cabível o questionamento acerca de sua aplicabilidade (e não acerca de seu entendimento) à referida situação, sem qualquer violação ao dispositivo.

Assim, deve ser dado seguimento ao recurso, uma vez que nenhum dos precedentes que deram origem à referida Súmula CARF nº 14 abrange, como circunstância adicional a prática de omitir valores expressivos de seus rendimentos.

O Colegiado *a quo*, ao desqualificar a multa de ofício, deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em casos análogos, pela Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes.

Cuida-se de autuação para tributação de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins na qual se verificou omissão significativa dos valores devidos. **A magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro**, revelando a conduta intencional da contribuinte de deixar de oferecer o verdadeiro numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, em que a contribuinte deixou de **escriturar parcela significativa de suas receitas**, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada a Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão n.º 101-96.668, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

[...]

O acórdão paradigma acima evidenciado foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, §1º da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de **omissão significativa de valores**.

No mesmo sentido, decidiu a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por ocasião da prolação do acórdão n.º 101-96.757. Entendeu o Colegiado que quando a **divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada**, senão vejamos o que diz a ementa e um pequeno trecho do voto condutor do acórdão:

[...]

Como se vê, alega a Recorrente que o Colegiado *a quo* teria conferido interpretação divergente em relação à multa qualificada, contestando a aplicação da Súmula CARF n.º 14, ao caso, porque os precedentes que lhe deram origem não analisaram a “circunstância adicional” da prática de omitir valores expressivos

Conforme consta do relatório que antecede o voto, este processo trata de lançamentos para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do ano-calendário 2007, em razão da apuração de omissão de receitas, com imputação de multa qualificada e agravada, que atingiu o percentual de 225%. O procedimento fiscal foi inicialmente instaurado em face da pessoa física Domingos Tavares de Jesus, em função da atividade rural exercida. No decorrer dos trabalhos, verificou-se que as receitas omitidas advinham, em verdade, de atividades de empresário individual que deveriam ser tributadas na pessoa jurídica Tavares Couros. Referida empresa se encontrava baixada desde 22/02/2010, mas, diante dos valores omitidos e conseqüentemente não recolhidos, a fiscalização considerou que a baixa foi irregular, de modo que imputou-se a responsabilidade tributária à pessoa física. Promoveu-se, ainda, a exclusão da pessoa jurídica do Simples Federal e do Simples Nacional, com efeitos retroativos aos anos-calendário 2007 e 2008. Em razão da falta de atendimento da intimação para apresentação da escrituração contábil e fiscal, por conta da exclusão da sistemática simplificada, houve arbitramento do lucro e aplicação da penalidade agravada. O relatório ainda especifica:

[...]

Por não ter sido apresentado nenhum documento no prazo, procedeu-se à reintimação do contribuinte e, novamente decorrido o prazo, nada foi apresentado, razão por que o lucro foi arbitrado em função da receita bruta conhecida, bem como a multa qualificada pela conduta praticada pelo

contribuinte (150 %) – agravada pela não resposta às intimações (50%) – totalizam um percentual aplicado de 225%.

[...]

Sobreveio impugnação do sujeito passivo e a Autoridade Julgadora de 1ª Instância negou-lhe provimento, mantendo integralmente os lançamentos e o crédito tributário constituído. No recurso voluntário o contribuinte defendeu-se contra as exigências pugnando que, ao menos, fosse reduzida a multa de ofício ao patamar de 75%, por não ter havido dolo dirigido à finalidade de fraudar, omitir ou sonegar informações ao fisco. Após a realização de diligência, o Colegiado a quo apreciou o recurso voluntário e a manifestação do sujeito passivo ao relatório de diligência.

Em síntese, prevaleceu a acusação de omissão de receitas e o arbitramento do lucro, diante da ausência de apresentação de escrituração contábil e fiscal. Mas a imputação da multa qualificada e da multa agravada foram exoneradas.

O relator justificou o cancelamento da multa qualificada na falta de demonstração, na peça de acusação fiscal, de quais condutas o contribuinte teria praticado que evidenciariam um “esforço adicional” a demonstrar o nexo de causalidade entre a conduta e a situação ilícita. Considerou aplicáveis, ao caso, a inteligência das Súmulas CARF nº 14 e 25, face à simples omissão de receitas. É o que se vislumbra nos excertos do voto a seguir transcritos:

Sobre a aplicação da multa

A Recorrente questiona a aplicação da multa de 225% (multa qualificada de 150% mais majoração de 75%). A multa qualificada de 150% foi aplicada por ter a fiscalização considerado que:

No que tange ao dolo, aduz o impugnante que a autoridade fiscal não comprovou a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64, de forma a tornar aplicável a penalidade prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por não ter sido comprovado o dolo do contribuinte. Assim, não poderia ser aplicada multa qualificada diante de mera presunção.

Portanto, a multa qualificada de 150% deve ser aplicada “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, ou seja, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, a seguir transcritos:

(...)

Depreende-se dos dispositivos anteriormente transcritos que, para aplicar a multa qualificada, é necessário o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar, cuja prova deve ser produzida com acuidade, apta a demonstrar a indelével intenção de cometer um dos três ilícitos descritos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

É dizer, para efeitos de qualificação da multa, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública.

(...)

A prática adotada pelo impugnante, por conseguinte, enseja a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Com relação ao agravamento da multa, afirma o requerente que promoveu a entrega de parte do requisitado em intimação fiscal e solicitou dilação para entrega dos demais documentos, porquanto os mesmos efetivamente existiam e não teria sentido prático algum a recusa.

Entretanto, não consta dos autos qualquer atendimento às intimações realizadas e tampouco a solicitação de dilação de prazo avertada. Assim, restando demonstrada a falta de atendimento às intimações para prestar esclarecimentos, correta a aplicação da multa agravada, nos termos do art. 44, §2º, I, da Lei nº 9.430/96, retrotranscrito.

Portanto, foram aplicadas multa majorada ao contribuinte: multa qualificada de 150%, por fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96; agravamento de 75%, com fundamento no art. 44, §2º, I, da Lei nº 9.430/96, em virtude do não atendimento, pelos sujeito passivo, de intimação para prestar esclarecimentos, totalizando, portanto, multa de 225%.

Primeiramente, à respeito da qualificação da multa (150%) em situações como fraude, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

A respeito de situação semelhante já se pronunciou esta Turma, em Acórdão n. 1201-003.559, no Processo Administrativo n 10469.720886/2010-48, em sessão realizada no dia 22 de janeiro de 2020, por sua vez da relatoria de Alexandre Evaristo Pinto:

[...]

Ora, entendo que o Termo de Verificação Fiscal não demonstra de forma cabal as condutas que teriam sido praticadas pelo contribuinte e que levariam à imputação de fraude, e que acarretariam à qualificação da multa de ofício.

Não é possível vislumbrar com clareza o “esforço adicional” praticado pelo contribuinte, através da demonstração entre o nexos de causalidade da conduta dolosa e a situação ilícita, pois o Termo de Constatação Fiscal não

colabora para aclarar essas circunstâncias, mencionando-as genericamente.
(destaques do original)

[...]

Assim, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, bem como o Termo de Constatação Fiscal, não é possível visualizar com clareza a demonstração do dolo praticado pelo contribuinte, nos termos dos dispositivos legais supra mencionados, já que as condutas são descritas de maneira genérica, muito sucinta, sequer buscando demonstrar cabalmente o nexo causal das condutas praticadas e o intuito doloso supostamente praticado pelo contribuinte.

Frisar com clareza e em detalhes o nexo de causalidade e a necessidade da descrição pormenorizada das condutas dolosas é condição necessária para imputar a qualificação da multa, o que não se verifica no Termo de Verificação Fiscal e nem no Termo de Constatação Fiscal.

Assim, para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei é preciso que se demonstre a existência de dolo, o que, em minha interpretação, não ficou evidenciado no presente caso, pelos elementos trazidos no Termo de Constatação Fiscal.

Conforme prevê o art.137, inc. I, II, III a responsabilidade subjetiva (com verificação da culpabilidade do agente), e exceção à regra geral de responsabilidade objetiva prevista no art.136, do CTN, deve ser observada ao caso em tela:

[...]

Não obstante, reforce-se que a falta de documentos hábeis não é elemento definitivo para a caracterização das condutas autorizadoras da qualificação da multa, nos termos da Súmula n. 96 do CARF.

Da mesma forma, a simples omissão de receitas não tem por si só levado à qualificação da multa, nos termos da Súmula n. 14 do CARF.

Sem demonstrar, conforme se observa no Termo de Constatação Fiscal, que existem elementos probantes suficientemente aptos à existência de condutas adicionais capazes de evidenciar o dolo em lesionar o fisco, especialmente demonstrada pelo claro intuito de utilizar artifícios para dificultar a identificação da receita omitida (ausência de comprovação do dolo específico), não há como manter a qualificação da multa de 150%, nos termos do art. 44, § 1o, da Lei 9430/1996, **devendo-se aplicar a multa de ofício, nos termos do inciso I do art. 44, da mesma lei (75%).**

O primeiro paradigma indicado para esta matéria – Acórdão nº 101-96.668 – pode ser obtido no sítio do CARF e não sofreu reforma. Referida decisão tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 101-96.668

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CCnº4).

Este paradigma apreciou lançamento para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O sujeito passivo foi acusado de omitir rendimentos em 2001, representados por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade, nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR, não foram declarados em DCTF nem recolhidos. A multa foi qualificada em 150%

O Colegiado do 1ª Conselho de Contribuintes entendeu que o fato de a interessada não ter contabilizado, durante o ano-calendário de 2001, valores atribuídos à empresa pelas companhias seguradoras, atingindo um montante, no ano, de R\$ 48.488,88, retrata a caracterização do dolo porque, com a omissão das receitas que deveriam constar de sua escrita contábil e fiscal o interessado logrou êxito em se eximir do pagamento do imposto de renda e contribuições sociais, em valores considerados significativos por meio de conduta reiterada. Assinalou que a prática de não contabilizar receitas, subtraindo-as do crivo da tributação, impediu o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos, revelando o interessado, assim, sua intenção fraudulenta em se eximir do recolhimento tributário cabível. É o que se depreende dos seguintes trechos do voto:

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

Verifica-se que este paradigma é apto a caracterizar a divergência porque se pronunciou acerca da aplicação da multa qualificada frente a prática de omissão de receitas em valores considerados significativos, além de ausência de contabilização de rendimentos, situação que se assemelha àquela tratada no presente processo. Contudo, a tese adotada no paradigma toma direção oposta àquela deduzida na decisão atacada, pelo que resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma indicado também pode ser compulsado no sítio do CARF, não se encontra reformado e adotou a seguinte ementa:

Acórdão nº 101-96.757.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA — IRPJ

Exercício. 2003 a 2005

[...]

MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

Tratou-se, no paradigma, de lançamento de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL que, além do principal, exigiu multa de ofício de 150%, em razão de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário de 2002 a 2004.

Com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras, a fiscalização verificou a existência de depósitos bancários não contabilizados. A movimentação financeira escriturada pela fiscalizada correspondia a menos de 10% dos valores movimentados em instituições financeiras. Em razão de a fiscalizada possuir diversas atividades, e ser optante pelo lucro presumido, diante da impossibilidade de se determinar a natureza dos créditos a descoberto, os respectivos valores foram considerados como correspondentes ao percentual mais elevado.

A auditoria aplicou a multa qualificada de 150% sob o fundamento de que o sujeito passivo manteve movimentação bancária de R\$ 20.052.558,71 à margem da contabilidade, no período fiscalizado em situação de dissolução irregular de sociedade. Em razão da omissão de receitas da fiscalizada no período de atividade, considerou-se que houve conduta dolosa.

Em sua defesa o sujeito passivo afirmou desenvolver a atividade de distribuição de automóveis usados e seminovos, adquiridos de concessionárias de veículos e, posteriormente, repassados a lojas de veículos usados. As lojas de veículos efetuavam depósitos em seu favor para que efetuasse a compra junto às concessionárias. Estas, por sua vez, somente entregavam os veículos mediante caução em cheque. Assim, a fiscalizada atuava como agenciadora de tais operações, cabendo-lhe, tão-somente, o valor correspondente a diferença entre um e outro negócio, deduzidas as despesas.

Ao apreciar as arguições de defesa o colegiado do CARF considerou correta a imputação da penalidade qualificada, por entender caracterizado o evidente intuito de fraude. Ressaltou que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. Observou que a própria contribuinte admitiu que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade e que os valores contabilizados não chegaram a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras o que caracterizaria a intenção fraudulenta do sujeito passivo.

A situação fática deste paradigma é semelhante à apreciada pelo acórdão recorrido porque ambos trataram de apreciar acusação de omissão de receitas frente a dissolução irregular de sociedade. Em ambos os casos houve ausência de registro contábil e de oferecimento à tributação de receitas.

Tratando-se a matéria de aplicação da multa qualificada e demonstrada divergência nos fundamentos adotados no acórdão recorrido e neste paradigma - prática de omitir valores expressivos, em face de circunstâncias fáticas similares, resta caracterizada a divergência jurisprudencial nesta matéria.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da seguinte matéria:

(1) aplicação da multa qualificada em face de omissão significativa de receitas.

[...]

Cientificada da admissibilidade parcial do seu recurso a PFN apresentou agravo contra a decisão que foram rejeitados pela presidente da CSRF.

Encaminhados os autos para a ciência da contribuinte, a mesma não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial da PFN é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não apresentou contrarrazões.

Não obstante, reexaminando os paradigmas apresentados entendo que apenas o primeiro (Acórdão nº 101-96.668) deve ser admitido, nos termos do despacho de admissibilidade.

Com efeito, o primeiro paradigma retrata situação similar a examinada no recorrido, tendo mantido a multa qualificada pelo fato de a contribuinte ter omitido parcela significativa de suas receitas da atividade, declarando valores à menor ao Fisco Federal. O recorrido também trata da omissão de receitas da atividade, declaradas em montante de cerca de 10% da receita apurada no procedimento fiscal.

O segundo paradigma (101-96.757), embora também tenha sido verificada omissão significativa de receitas, estas foram apuradas com base em depósitos bancários de origem não comprovada e o fundamento para a manutenção da qualificação baseia-se no fato de as contas estarem à margem da contabilidade e de que os valores contabilizados “*não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte*”.

Entendo que se trata de situação não comparável à do acórdão recorrido, de sorte que não é possível inferir como se conduziria o colegiado paradigmático se fosse apreciar os fatos apontados no recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial apenas com base no primeiro paradigma.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme relatado, fui designado para expor as razões que levaram a maioria do Colegiado a não conhecer do recurso especial fazendário.

Pois bem. De acordo com o voto condutor da decisão recorrida:

Portanto, foram aplicadas multa majorada ao contribuinte: multa qualificada de 150%, por fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96; agravamento de 75%, com fundamento no art. 44, §2º, I, da Lei nº 9.430/96, em virtude do não atendimento, pelos sujeito passivo, de intimação para prestar esclarecimentos, totalizando, portanto, multa de 225%.

Primeiramente, à respeito da qualificação da multa (150%) em situações como fraude, a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, conforme se pode observar em sucessivos entendimentos sumulados do CARF:

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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101- 94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104- 19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

A respeito de situação semelhante já se pronunciou esta Turma, em Acórdão n. 1201-003.559, no Processo Administrativo n 10469.720886/2010-48, em sessão realizada no dia 22 de janeiro de 2020, por sua vez da relatoria de Alexandre Evaristo Pinto:

Inicialmente, cumpre destacar que, conforme o entendimento desta e. Turma, consignado no acórdão nº 1201-003.018: **A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.

Nesta toada, a não apresentação da DIPJ e a escrituração indevida da DCTF, a meu ver, são os elementos que estão caracterizando a omissão de receitas, mas não se mostram o suficiente para a qualificação da multa.

Ora, entendo que o Termo de Verificação Fiscal não demonstra de forma cabal as condutas que teriam sido praticadas pelo contribuinte e que levariam à imputação de fraude, e que acarretariam à qualificação da multa de ofício.

Não é possível vislumbrar com clareza o “esforço adicional” praticado pelo contribuinte, através da demonstração entre o nexo de causalidade da conduta dolosa e a situação ilícita, pois o Termo de Constatação Fiscal não colabora para aclarar essas circunstâncias, mencionando-as genericamente.

(...)

Assim, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, bem como o Termo de Constatação Fiscal, não é possível visualizar com clareza a demonstração do dolo praticado pelo contribuinte, nos termos dos dispositivos legais supra mencionados, já que as condutas são descritas de maneira genérica, muito sucinta, sequer buscando demonstrar cabalmente o nexo causal das condutas praticadas e o intuito doloso supostamente praticado pelo contribuinte.

Frisar com clareza e em detalhes o nexo de causalidade e a necessidade da descrição pormenorizada das condutas dolosas é condição necessária para imputar a qualificação da multa, o que não se verifica no Termo de Verificação Fiscal e nem no Termo de Constatação Fiscal.

Assim, para a caracterização das condutas tipificadoras da Lei é preciso que se demonstre a existência de dolo, o que, em minha interpretação, não ficou evidenciado no presente caso, pelos elementos trazidos no Termo de Constatação Fiscal.

(...)

Não obstante, reforce-se que a falta de documentos hábeis não é elemento definitivo para a caracterização das condutas autorizadoras da qualificação da multa, nos termos da Súmula n. 96 do CARF.

Da mesma forma, a simples omissão de receitas não tem por si só levado à qualificação da multa, nos termos da Súmula n. 14 do CARF.

Sem demonstrar, conforme se observa no Termo de Constatação Fiscal, que existem elementos probantes suficientemente aptos à existência de condutas adicionais capazes de evidenciar o dolo em lesionar o fisco, especialmente demonstrada pelo claro intuito de utilizar artifícios para dificultar a identificação da receita omitida (ausência de comprovação do dolo específico), não há como manter a qualificação da multa de 150%, nos termos do art. 44, § 1o, da Lei 9430/1996, **devendo-se aplicar a multa de ofício, nos termos do inciso I do art. 44, da mesma lei (75%).**

Verifica-se, assim, que a Turma Julgadora considerou que a infração de *omissão de receitas - depósitos bancários não escriturados* não teria envolvido conduta dolosa ou fraudulenta, não ensejando a qualificação da penalidade com fundamento nas Súmulas nº 14 e 25 do CARF, súmulas estas que, repita-se, foram invocadas expressamente como *razão de decidir*.

Trata-se o acórdão recorrido, portanto, de decisão proferida com base em entendimento sumulado.

Nesse contexto, e ainda mais considerando a falta de pronunciamento do Colegiado *a quo* quanto aos eventuais impactos da *significância* do quanto de receita teria sido omitida para fins de definição do percentual da penalidade aplicável, a PGFN deveria ao menos ter *prequestionado* a matéria, sob pena de *insuficiência recursal*.

Ocorre, porém, que não houve oposição de embargos de declaração pela PGFN, o que significa dizer que, *certo ou errado*, estamos definitivamente diante de um acórdão fundado em Súmula do CARF e cuja matéria tomada como divergente deixou de ser apreciada pelo Colegiado *a quo*, que inclusive deixou de ser provocado para se manifestar sobre esse ponto que ora se busca rediscutir nesta Instância Especial.

O recurso especial, portanto, não deve ser conhecido, sob pena de fazer *letra morta* aos §§ 3º e 5º do artigo 67 do RICARF acima transcritos.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli