



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.720845/2013-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.842 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente B T LOCACAO E LIMPEZA LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR).

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. 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.

O fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, mantendo-se o percentual regular de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

1. O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, no uso das atribuições conferidas pelo art. 17, III, do Anexo II do RICARF, designou-me para formalizar o presente acórdão, tendo em vista que a Conselheira-Relatora, Gisele Barra Bossa, deixou de fazê-lo, por ter deixado de integrar o colegiado após o julgamento. Assim, reproduzo, na íntegra, o relatório disponibilizado pela referida Conselheira no repositório oficial do CARF, o qual se segue.

2. Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (e-fls. 828/843), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (e-fls. 844/854), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (e-fls. 855/861) e Programa de Integração Social - PIS (e-fls. 862/868), relativos ao ano-calendário 2009, com crédito total apurado no valor de R\$ 2.239.605,86, incluindo o principal, a multa de ofício qualificada e os juros de mora, atualizados até 09/2013.

3. Segundo o Relatório Fiscal (e-fls. 869/873), o sujeito passivo incorreu na seguinte infração: insuficiência de recolhimento de tributos decorrente de omissão de receitas e da exclusão do contribuinte do Simples Nacional – Declaratório Executivo (ADE) DRF/SOB nº 003, de 12 de junho de 2013, com efeitos a partir de 01/01/2009. A receita foi apurada por meio das notas fiscais emitidas pelo contribuinte.

4. Os valores retidos na fonte e os declarados pelo sujeito passivo foram considerados na apuração dos créditos tributários exigidos.

5. A imputação da multa de ofício de 150% foi motivada pela declaração a menor das receitas, em todos os meses do ano-calendário 2009.

6. Devidamente cientificada, a interessada apresentou Impugnação (e-fls. 881/884) alegando, em síntese, que: (i) optou pela forma de tributação pelo lucro presumido; (ii) não lhe fora dada oportunidade, nem prazo, para escriturar os livros contábeis e fiscais, em caso de impossibilidade de apuração pelo lucro presumido, conforme se observa pelas datas do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (07/08/2013) e Ofício resposta nº 6/2013 (19/08/2013); (iii) deveria ter sido oferecido um prazo mínimo de 30 dias para a escrituração dos livros contábeis e fiscais; (iv) há dúvidas quanto à expressão “considerados”, utilizada pela autoridade lançadora em relação aos tributos retidos; (v) a autoridade fiscal não fez qualquer menção aos tributos pagos na declaração de imposto de renda; e (vi) solicita diligência no sentido de esclarecer os fatos, principalmente tendo em vista o agravamento da multa de ofício para 150%.

7. Em sessão de 27 de fevereiro de 2014, a 3ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator, Acórdão nº 01-28.674 (e-fls. 905/910), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO DO SIMPLES. EFEITOS. ESCRITURAÇÃO.

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

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro é medida necessária quando o contribuinte, sob intimação, não apresenta os livros exigidos para apuração do lucro real ou presumido, conforme o caso.

GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Cientificada da decisão em 24/03/2014, a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário em 22/04/2014 (e-fls. 918/920), onde reitera em parte os pontos de defesa apresentados em sede de Impugnação, em especial que: (i) a fiscalização, ao arbitrar o lucro, ignorou sua opção pelo regime do lucro presumido; (ii) não lhe fora dada oportunidade, tampouco prazo mínimo, para escriturar os livros contábeis e fiscais, em caso de impossibilidade de apuração pelo lucro presumido; e (iii) releva-se descabida imputação da multa qualificada, vez que a autoridade fiscal já se valeu do arbitramento e, por conseguinte, sua manutenção assume nítido caráter sancionatório; e (iv) diante da ausência de formalização da representação fiscal para fins penais, evidencia-se que nem a autoridade autuante tinha plena convicção quanto à existência de ilícito fiscal/potencial crime contra ordem tributária.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*.

10. Conforme exposto no relatório supra, fui designado redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando o relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nesses termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Gisele Barra Bossa.

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. Os dois temas centrais de inconformismo trazidos pela ora Recorrente são: o arbitramento do lucro diante da opção pelo lucro presumido e a imputação da multa de ofício qualificada. Passemos, então, a respectiva análise.

Do Arbitramento do Lucro

13. Inicialmente vale registrar que, todos os argumentos trazidos em sede de Impugnação, devidamente rebatidos pelo r. voto condutor da decisão de piso, foram repisados em sede de Recurso Voluntário e não foram trazidos aos autos quaisquer elementos de provas capazes de contrapor as razões constantes do acórdão recorrido no tocante à legitimidade do arbitramento.

14. Em linha com as razões trazidas pela r. DRJ, a ora Recorrente não delimita expressamente o momento dessa opção, se antes ou depois do ADE nº 03/2013 que a excluiu do Simples Nacional.

15. De fato, não há como a opção pelo regime do lucro presumido ser anterior ao ADE, vez que, de acordo com a própria Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) constante das e-fls. 779/785, a contribuinte era optante do Simples.

16. Após a exclusão do Simples Nacional, a contribuinte dispôs da oportunidade de optar pela forma de apuração do lucro presumido, nos termos do art. 32 e §2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

[...]

§2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

[...]

17. Ocorre que, não há prova essa opção e, mesmo diante da provocação constante da decisão recorrida, a contribuinte não trouxe tal demonstração.

18. No mais, ainda que houvesse a comprovação da opção pelo lucro presumido, o sujeito passivo deveria provar regular escrituração comercial (livro Diário e Razão), ressalvada a hipótese de manter a escrituração do livro Caixa, contendo toda a movimentação financeira inclusive bancária, na forma do art. 45 da Lei nº 8.981/95. Confirma-se o teor do referido dispositivo:

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

19. *In casu*, ao ser intimada a apresentar sua escrituração contábil (Diário e Razão) e fiscal (LALUR), a Recorrente apresentou cinco folhas, a saber (fls. 791/801): 1 folha de abertura do Livro Diário; 3 folhas, contendo o balanço patrimonial; 1 (uma) folha de encerramento do Livro Diário.

20. Logo, não apresentou o Livro Diário, devidamente escriturado, tampouco o Livro Razão, o LALUR ou a escrituração do Livro Caixa, em substituição dos Livros Diário e Razão, na forma preconizada pelo parágrafo único do art. 45 da Lei nº 8.981/95.

21. Com efeito, nos termos do art. 47, inciso III, da Lei nº 8.981/95, correto o arbitramento do lucro com o fito de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

22. De outra parte, quanto à reclamação da ora Recorrente no sentido de que a autoridade fiscal deveria ter concedido prazo para a escrituração dos livros contábeis e fiscais, entendendo que tal linha argumentativa não tem amparo legal.

23. Vejam que, é obrigação do sujeito passivo manter sua escrituração em ordem e à disposição da autoridade fazendária enquanto não prescrever eventuais ações que lhe

sejam pertinentes (art. 4º, do Decreto-Lei 486/69), mesmo que seja optante pelo lucro presumido (art. 45, inciso III, da Lei 8.981/95).

24. De igual sorte, descabida a alegação do contribuinte de que foi surpreendido com tais providências, já que tinha conhecimento da incompatibilidade entre suas receitas e o regime de tributação então adotado, bem como da exclusão retroativa do Simples Nacional, na forma definida pelos art. 1º e 2º do Ato Declaratório Executivo DRE/SOB nº 003, de 12 de junho de 2013, *ipsis literis*:

Art. 1º Fica a pessoa jurídica B. T LOCAÇÃO E LIMPEZA LTDA EPP, CNPJ nº 07.387.011/000115, excluída do “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”, por ter ultrapassado o limite de receita bruta permitido.

Art. 2º A exclusão surtirá efeito a partir de 01/01/2009, obedecendo ao disposto no § 9º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

25. Por fim, insta frisar que, em linha com a Súmula CARF nº 76¹, os valores de tributos pagos na sistemática do Simples foram diminuídos dos montantes apurados na ação fiscal.

Da Ausência de Pressupostos para Qualificação da Multa de Ofício

26. *In casu*, a imposição da multa de ofício em seu percentual exacerbado (de 150%) está assim justificada pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, à e-fl. 315/316:

17. Há de se ressaltar que foi aplicada multa de ofício qualificada (150%), nos termos Art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a Redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, haja vista que o sujeito passivo **declarou a menor suas receitas com o objetivo de impedir ou dificultar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Tal prática ocorreu em todos os meses do ano-calendário 2009. A conduta dolosa do sujeito passivo se enquadra no tipo penal de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** (grifos nossos)

27. O r. voto condutor da decisão de piso não se manifestou especificamente acerca da legitimidade da imputação da multa qualificada, limitou-se a indeferir o pedido de diligência do contribuinte sem tecer maiores comentários.

28. Por sua vez, sem sede de Recurso Voluntário, a ora Recorrente apresenta as seguintes razões:

¹ 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).

6. Além do mais, não se conformando com a autuação, o fiscal ainda agravou a multa para 150%, sugerindo desta forma que o contribuinte tinha cometido crime contra a ordem tributária. Se assim fosse, porque ele não formalizou representação penal contra a empresa? Simples. **Porque não tinha convicção do ato praticado, querendo somente emitir um auto de infração que justificasse o trabalho fiscal.**

7. Quanto ao agravamento da multa, o nobre julgador, também é momento algum cita a legislação pertinente que ampare tal situação, ou seja, **mais uma punição à recorrente, visto que já havia sido arbitrado seu lucro.** Quando o fiscal deveria ter requerido a escrituração contábil da empresa, dando-lhe um tempo para executar tal tarefa.

8. O julgador argumenta também que a empresa tinha por obrigação manter os livros da escrituração comercial (diário e razão). Ocorre que a legislação comercial não fala em livro razão e sim diário. **Para se apurar o lucro real de uma empresa é necessária a escrituração do razão, pois por meio do diário não há essa possibilidade, porque tal livro registra a movimentação diária e não por tipo de conta.**

Haveria condições sim a empresa tivesse tempo para realizar tal trabalho, o que não houve quando da fiscalização.

9. Desta forma, considerando o auto de infração e o julgamento da 1ª turma não levar em consideração a realidade dos fatos, ainda com o agravamento da multa de ofício para 150%, requer a recorrente que o auto de infração ora questionado seja declarado IMPROCEDENTE, por ser de pleno direito. (grifos nossos)

29. Em síntese, a contribuinte considera descabida imputação da multa qualificada, vez que a autoridade fiscal já se valeu do arbitramento e, por conseguinte, sua manutenção assume nítido caráter sancionatório; e diante da ausência de formalização da representação fiscal para fins penais, evidencia-se que nem a autoridade autuante tinha plena convicção quanto à existência de ilícito fiscal/potencial crime contra ordem tributária.

30. Conforme já me manifestei em diversas oportunidades, a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, é medida de caráter excepcional². 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.

31. De acordo com o 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:

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

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

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.

32. 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**.

33. 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**.

34. 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."

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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. (grifos nossos)

39. Em linha a este raciocínio, para o Alberto Xavier³ 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.

40. 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.

41. 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.**

42. 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:**

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.

43. 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.

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

Súmula CARF nº 25

³ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

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)

45. 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*".

46. Como vimos, de acordo com a 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.

47. O fato de o contribuinte apresentar escrituração fiscal e contábil com valores abaixo dos recebidos (existência de omissão de receitas), por si só, não comprova o dolo do agente, ao contrário, acaba por deixar evidente a inexatidão das informações prestadas e/ou sua ineficácia/imprestabilidade, o que, aliás, levou ao arbitramento do lucro.

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. 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.

50. 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. Há nos autos, tão somente, menção genérica aos dispositivos supra sem a demonstração efetiva do elemento doloso.

51. Mas não é só, dada a ausência de certeza, 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."*

52. 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%.

Tributos Reflexos

53. Mantido o lançamento de IRPJ, igual sorte deverá caber aos lançamentos dele decorrentes, quais sejam os de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/Pasep - Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, tendo em vista que todos se assentam sobre o mesmo fundamento fático.

Conclusão

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

55. É o que se reproduz do voto do Relatora Gisele Barra Bossa.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator *ad hoc*