



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13558.000979/2006-65
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.514 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LÍBANO ESTIVAS E CEREAIS LTDA

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

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e a conselheira Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Processo julgado dia 13/07/2021, no período da manhã.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial do Procurador em face da decisão proferida no Acórdão n.º **1402-003.982**, de 17/07/2019, o qual, i) por unanimidade de votos, resolveu i.i) afastar as preliminares de nulidade aventadas; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de omissão de receitas; ii) por maioria de votos, reduzir a multa de ofício para 75%.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação, dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Nos termos do artigo 281, II, do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, caracteriza-se como omissão de receita a a falta de escrituração de pagamentos efetuados, ressalvada ao contribuinte a prova da im procedência da presunção, o que não logrou fazer nos presentes autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

No caso concreto, verificada a omissão de receitas por omissão de pagamentos estipulada no artigo 40 da Lei n.º 9.430/1996, a e. Turma *a quo* entendeu pela redução da multa de ofício ao patamar de 75%, não configuraria o dolo necessário à qualificação da multa, uma vez que seria necessário demonstrar o **evidente intuito de fraude**..

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 18/06/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 858). a intimação presumida da PGFN ocorreu em 18/07/2020, nos termos do art. 79 do RICARF. Tendo o processo retornado ao CARF em 26/07/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 876), verificando-se que é manifesta a **tempestividade** da interposição do recurso especial.

Cientificada, a recorrente interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial em relação em relação à seguinte matéria: **“Qualificação da multa de ofício aplicada na presunção legal de omissão de receitas por pagamentos reiteradamente não contabilizados (omissão de compras)”**.

A divergência foi admitida nos seguintes termos:

3. Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos os julgados, da mesma situação fática (Acórdão CSRF n.º 9101-002.102, de 2015) ou semelhante (Acórdão CSRF n.º 9101-002.103, de 2015), e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF n.º 9101-001.629, de 2013).

4. Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova (Acórdão CSRF n.º 9101-001.766, de 2013), e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF n.º 9101-002.328, de 2016), visto que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de decisões, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF n.º 9101-002.412, de 2016).

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Qualificação da multa de ofício aplicada na presunção legal de omissão de receitas por pagamentos reiteradamente não contabilizados (omissão de compras)”

Decisão recorrida:

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Nos termos do artigo 281, II, do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, caracteriza-se como omissão de receita a falta de escrituração de pagamentos efetuados, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não logrou fazer nos presentes autos.

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da

fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

[...].

O presente lançamento foi efetuado com base em **presunção legal de omissão de receita**, pois o contribuinte regularmente intimado não comprovou a origem dos recursos para os pagamentos de compras efetuadas.

Diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida. Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar, no presente caso, o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de compras realizadas pela empresa, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9430/96.

Acórdão paradigma nº 1402-00.476, de 2011:

MULTA QUALIFICADA. 150%. (CENTO E CINQUENTA POR CENTO) COMPRAS E PAGAMENTOS REGISTRADAS E DECLARADAS A MENOR. CONDUTA REITERADA. CABIMENTO.

A conduta reiterada de registrar na contabilidade, bem como declarar à Receita Federal, a menor as compras e seus pagamentos, com o fito de ocultar as receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa de reduzir tributo e enseja a aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Acórdão paradigma nº 1803-002.039, de 2014:

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de prática reiterada de ausência de registro e comprovação do pagamento de compras regularmente realizadas, no intuito de reduzir a expressão econômica das operações comerciais da empresa, ensejam a aplicação da multa qualificada de 150%.

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar, no presente caso, o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de compras realizadas pela empresa, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9430/96*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-00.476, de 2011, e 1803-002.039, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto, para a mesma presunção legal de omissão de compras**, que *a conduta reiterada do de registrar na contabilidade, bem como declarar à Receita Federal, a menor as compras e seus pagamentos, com o fito de ocultar as receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa de reduzir tributo e enseja a aplicação de multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), de que trata o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *a constatação de prática reiterada de ausência de registro e comprovação do pagamento de compras regularmente realizadas, no*

intuito de reduzir a expressão econômica das operações comerciais da empresa, ensejam a aplicação da multa qualificada de 150% (segundo acórdão paradigma).

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

No mérito sustenta a Fazenda Nacional que a conduta praticada pela contribuinte possui evidente intuito fraudatório e sonegatório, pois, no caso, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos de forma reiterada durante todo o ano-calendário, identificada pela autoridade fiscal após circularização diante da constatação de falta de escrituração de compra de mercadorias, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

A magnitude da diferença entre a receita apurada e a declarada, aliada à reiteração por todo o ano-calendário, afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas reiteradamente, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Registra ainda a Recorrente que o fato do lançamento realizar-se com base na presunção legal não afasta a possibilidade de qualificar-se a multa caso observada alguma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. E, no presente caso, o intuito fraudulento restou comprovado pela atitude reiterada de omitir rendimentos significativos, com o claro objetivo de se furtar à tributação, motivo que autoriza a aplicação da multa no percentual de 150%. Com efeito, ao deixar de escriturar e contabilizar mais de 80% de suas compras, por não possuir recursos oficiais para quitá-las, o contribuinte buscou fugir à tributação, omitindo, volitivamente, vultosos valores, procedimento observado durante todo o ano-calendário objeto de fiscalização.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Procurador - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da

análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

No caso concreto, a divergência apontada pela PGFN diz respeito à qualificação da multa de ofício quando identificada conduta reiterada do contribuinte.

O cotejo analítico dos acórdãos paradigmas suscitados vis-à-vis o acórdão recorrido demonstra a divergência indicada.

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial do Procurador - Mérito

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

O I. Relator do acórdão recorrido manifestou-se pela ausência de fundamentação da qualificação da multa em razão, por entender que a reiteração da omissão e a desproporção entre receita omitida e receita declarada não são suficientes, por si só, para fazer com que a omissão seja qualificada. Para que a conduta do contribuinte passe a ser qualificada, no meu entendimento, é necessário que este faça um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando atos que não fazem parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, quando há simulação, fraude ou conluio.

Como se sabe, nos termos das Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei n.º 9.430/96:

Súmula CARF n.º 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 n.º 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão n.º CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão n.º 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão n.º 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão n.º 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF n.º 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. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão n.º 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão n.º 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão n.º 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão n.º 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão n.º 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão n.º 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão n.º CSRF/01-05820, de 14/04/2008

Dessa forma, entendo na mesma linha do acórdão recorrido, no sentido de que 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.

No caso concreto, é claro o redator do voto vencedor do acórdão a quo que:

não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de presunções, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Entende-se que para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova

deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não bastam indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificada e comprovada a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Ora, se o Fisco presumiu a existência da omissão de receitas é porque não tinha prova de sua real existência. Além disso, a própria inversão do ônus da prova resulta da impossibilidade do fisco de comprovar a real existência da receita e, portanto, da fraude, pois se isso fosse possível, por lógica, não haveria a necessidade da inversão.

Para aplicação da multa qualificada seria necessário que autoridade administrativa comprovasse plenamente a existência do delito praticado por sonegação, fraude ou conluio, contudo já ficou demonstrado o equívoco na sua aplicação, **a omissão apontada foi por presunção**, sem que houvesse qualquer conduta fraudulenta da autuada.

Diferentemente da omissão de receita, a legislação não autoriza a presunção de fraude, que deve ser provada e não presumida. Desta forma, diante da presunção da omissão de receitas, não há como se comprovar no presente caso o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa de ofício, razão pela qual deve ser afastada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), aplicada sobre a omissão de compras realizadas pela empresa, nos termos do artigo 44, inciso II da Lei n.º 9430/96.

Cumprido notar que neste caso o contribuinte não simulou, não fraudou documentos e não praticou atos tendentes a ocultar do Fisco a sua omissão. É certo que não foram apresentados os documentos contábeis e fiscais exigidos, mas isso se deu com uma justificativa a qual não foi afastada pela fiscalização.

Vale citar o voto do conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no âmbito do Acórdão n.º 9101-005.151, que expôs de maneira clara a ideia de que a prática reiterada por si só não pode servir de fundamento para a qualificação da multa:

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, 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.

(...)

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 n.º 4.502/64.

Cabe também verificar se a proporção da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos períodos, 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 exposto – 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 hávida 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 discrimen legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Como se observa, inexistente base normativa que vincule a qualificação da multa à prática reiterada ou ao montante significativo da infração.

Em outras palavras, torna-se fundamental que a autoridade administrativa comprove efetivamente a existência do delito praticado por sonegação, fraude ou conluio para que haja a aplicação da multa qualificada.

Tendo em vista que não houve a referida comprovação, sendo que a qualificação da multa se lastreou tão somente na prática reiterada da infração, não há como prosperar a referida qualificação.

Ante todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator