



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13839.003316/2007-27
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.243 – 1ª Turma
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria Qualificação da multa de ofício.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GOLDNET TI S/A

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo ao longo de todo o ano-calendário (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Preliminar de Nulidade afastada por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada), que votaram por anular a análise de admissibilidade com retorno para nova análise. Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, dado provimento ao recurso, por unanimidade de votos.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls.833/838) contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, interposto pela Fazenda Nacional, em 27/02/2009, com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 103-23.614, de 17/10/2007, por meio do qual a Terceira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (1ºCC), por maioria de votos, DEU provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo seu percentual para 75% (setenta e cinco por cento).

3. Seja a ementa do acórdão recorrido, na parte em que interessa ao presente recurso especial:

MULTA QUALIFICADA - Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc.. E, esses fatos não atingem o fato gerador do tributo, que é o objeto do tipo.

4. São os seguintes os fundamentos contidos no voto condutor do acórdão recorrido, no que concerne à exoneração da multa qualificada:

Quanto à qualificação da multa no item 001 - Omissão de Receitas, entendo que a mesma não pode prevalecer, senão veja-se.

A justificativa para o majoração da multa de lançamento de ofício foi, segundo o autuante, porque no período fiscalizado a maior parte das operações mercantis foi deixada intencionalmente oculta do fisco, quando a fiscalizada optou por deixar de escriturar a maior parcela das notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços, bem como por deixar de recolher aos cofres públicos todos os tributos incidentes sobre o faturamento omitido.

Ocorre que os autos demonstraram que não ficou caracterizado o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal pelo fisco citado, ou seja, a intenção dolosa de reduzir tributo devido ou de anulá-lo, mediante a prática de ato ou omissão fraudulenta, falseando a verdade para ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.

Isso porque a fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc., tais fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e

apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei.

Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei. E, não ficou comprovado nos autos o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73, da Lei n. 4.502/64, como, também, não há nos autos qualquer indício de que tenha havido o intuito de fraude, nos moldes definidos em lei, na conduta da, ora recorrente, que foi a de omitir receitas.

Diante de tal traçado, dou provimento ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu patamar normal de 75%.

(...)

5. Irresignada com a desqualificação da multa de ofício a PGFN apresentou Recurso Especial com as seguintes razões, *in verbis*:

10 - Com efeito, o intuito de fraude é manifesto. O próprio acórdão recorrido que "no período fiscalizado a maior parte das operações mercantis foi deixada intencionalmente oculta do fisco, quando a fiscalizada optou por deixar de escriturar a maior parcela das notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços, bem como por deixar de recolher aos cofres públicos todos os tributos incidentes sobre o faturamento omitido (fl. 827)". Ou seja, dos R\$ 12.462.884,22 constatados pela fiscalização R\$ 10.445.465,85: 84% de todo montante apurado permaneceu oculto, sem escrituração!

11 - Ora, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502/64, que não é, de forma alguma, permitido ao contribuinte deixar de declarar os tributos devidos ao Fisco, sendo seu dever manter os registros contábeis da empresa incólume, para fins fiscais.

(...)

15 - Ora, demonstrado que o contribuinte omitiu, de forma consciente (84% revelam a vontade dolosa do contribuinte), informações ao Fisco, não há a menor dúvida de que agiu com dolo.

(...)

6. Admitido o Especial (fls.840/841), a contribuinte apresentou contrarrazões com o seguinte teor, em síntese (fls.849/853):

Primeiramente, vale destacar que nas alegações apresentadas faz parecer que o Recorrido não cumpriu com a obrigação de colaboração com os fiscais.

Ora, Ínclitos Julgadores, em momento algum foi ventilado durante o processo administrativo que o Recorrido não tenha cumprido com seu dever de colaboração, sendo totalmente estranho ao caso em tela as alegações trazidas.

Mesmo porque, o Recorrido, em todo o momento que recebeu o Sr. Fiscal, o atendeu com prestação, apresentou todas as documentações que lhe foram solicitadas, demonstrando, mais uma vez, sua total boa-fé, bem diferente do que quer fazer parecer as razões do recurso especial.

SE realmente o Recorrido estivesse agindo com dolo ou má-fé, não teria apresentando todas as documentações que lhe foram solicitadas pelo Sr. Fiscal. Diferente disso, teria se esquivado em atender as intimações feitas. Contudo, não foi isto que ocorreu.

Assim, as alegações e doutrinas citadas pela Fazenda Pública não devem ser levadas em consideração, uma vez que o Recorrido sempre colaborou com o Sr. Fiscal, tanto que em momento algum foi ventilado tal questões no auto de infração e decisões posteriores.

Colocado isto, é de se notar, deveras, que a exclusão da multa qualificada foi bem aplicada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, uma vez que, nem de longe, ficou caracterizado o evidente intuito de fraude do Recorrido.

(...)

É certo que em momento algum ficou caracterizado o "evidente intuito de fraude", conforme exigido na legislação.

Sem dúvida alguma, para que o lançamento comporte multa qualificada, o Sr. Agente Fiscal deve provar outros fatos que identifiquem e caracterizem o evidente intuito de fraude, além daqueles que são requisitos da presunção legal, pelo qual o Recorrido já estaria sofrendo a penalidade de 75%.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual.

(...)

Como sabido, dolo não se presume. Prova-se.

Assim, deveria o Fisco, com todos os instrumentos e expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelam a presença do dolo ou da culpa, como o nexo entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu e não simplesmente "supor" o dolo para a aplicação da multa qualificada.

(...)

Assim, como se vê, a decisão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, neste aspecto de haver excluído a multa qualificada, encontra-se correta, uma vez que atende os ditames legais e esta de acordo com as decisões exaradas pela Câmara Superior.

Desta forma, deverá ser mantida a r. decisão, neste aspecto, qual seja, de excluir a multa qualificada, por não estar caracterizado do evidente intuito de fraude, tampouco o dolo, negando provimento ao recurso especial interposto.

(...)

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Conheço do recurso, pois presentes todos os pressupostos de admissibilidade. Antes, pois, faz-se necessário a seguinte preliminar que trago de ofício.

2.1 É que o Despacho da Presidenta da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF tratou de assunto diverso do processo e do recurso especial, logo, pode-se arguir a sua nulidade.

2.2. A meu ver, não há muito que se discutir e a nulidade do Despacho é flagrante, o erro na matéria apreciada implica num despacho com vícios na motivação de sua decisão.

2.3. Não obstante, acredito ser possível a convalidação do Despacho, por aplicação do princípio “*pas de nullité sans grief*” (não há nulidade sem prejuízo), encerrado no art. 563 do Código de Processo Penal, *verbis*:

Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.

2.3.1. Por certo que não há, no processo administrativo fiscal, dispositivo específico que incorpore esse princípio, então sua adoção é objeto de julgamento.

2.3.2. Por este princípio, a declaração de nulidade ficaria condicionada a apuração do prejuízo para ambas as partes. Costuma ser identificada com a capacidade da parte de abordar a contento os temas necessários no recurso ou nas contrarrazões (não apenas com o só fato de apresentar a peça jurídica).

2.3.3. Assim, nessa visão, a recorrida simplesmente ignorou o erro do Despacho, não fazendo, sobre ele, quaisquer considerações (poderia, por exemplo, ter levantado preliminar de nulidade do mesmo, mas não o fez). Ademais, o sujeito passivo apresentou contrarrazões onde se defendeu do recurso da Fazenda Nacional.

2.3.4. Entendo, portanto, que é caso de aplicação do princípio francês e deve ser convalidado o Despacho da Segunda Câmara da Primeira Seção.

3. Como visto no relatório, a questão que chega a apreciação desta Turma da Câmara Superior diz respeito apenas à qualificação da multa de ofício.

4. Em primeiro lugar é preciso ressaltar que embora tenham sido levantadas pela fiscalização outras infrações à legislação tributária, a qualificação da multa de ofício foi imposta somente sobre a omissão de receitas.

5. Conforme assentado no termo de verificação fiscal (TVF), referida omissão de receitas foi apurada pelo simples confronto entre o valor da receita informada pela contribuinte em sua DIPJ/2003 e o valor das notas fiscais por ela mesma emitidas no mesmo período. Sobre esse fato a autoridade tributária assim se pronunciou (fls.329/330):

20. Confrontando as notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços, apresentadas pela fiscalizada, com a escrituração do livro Registro de Saídas nº 8 (oito), constatamos que grande quantidade de notas fiscais de vendas de mercadorias e serviços, em montante expressivo, não foi devidamente escriturada no referido livro fiscal. O valor omitido na escrita fiscal também não foi escriturado no Livro Diário nº 11.

21. A receita omitida da escrituração fiscal e contábil também não foi incluída na receita bruta informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - Lucro Presumido (DIPJ/2004), ND 1240732, do ano-calendário de 2003, que serviu de base para o cálculo e pagamento do IRPJ - Presumido, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS.

22. A soma da receita operacional omitida foi de R\$ 15.006.493,08 (quinze milhões, seis mil, quatrocentos e noventa e três reais e oito centavos), conforme relação anexa ao Termo de Constatação Fiscal, datado de 10/04/2007, a respeito do qual a empresa não se manifestou.

23. A receita bruta anual informada na DIPJ/2004 e incluída na base de cálculo dos tributos foi de R\$ 2.991.470,52 (dois milhões, novecentos e noventa e um mil, quatrocentos e setenta reais e cinquenta e dois centavos), conforme o DEMONSTRATIVO DA RECEITA BRUTA CONTABILIZADA E DECLARADA, que se encontra anexo ao presente termo.

(...)

25. Conforme a RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDAS NÃO REGISTRADAS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS, NÃO CONTABILIZADAS E NÃO DECLARADAS NA DIPJ/2004 ano-calendário 2003, composta de 16 folhas, que se encontra anexa ao presente termo, dele fazendo parte integrante, constata-se que o total da receita operacional não escriturada nos livros fiscais e contábeis é composta das seguintes parcelas: R\$ 14.791.787,89 - vendas de produtos e software - e R\$ 299.156,91 - vendas de serviços -, totalizando R\$ 15.090.944,80, dos quais foram deduzidos R\$ 84.451,72 referentes a devolução de mercadorias, conforme verificado em anotações nas notas fiscais de vendas. Portanto, o valor da receita líquida tributável, omitida no ano-calendário de 2003, foi de R\$ 15.006.493,08 (quinze milhões, seis mil quatrocentos e noventa e três reais e oito centavos), detalhada mensalmente no demonstrativo abaixo:

(...)

26. Como elementos comprobatórios da omissão de receita, as cópias extraídas dos originais das notas fiscais de vendas não escrituradas e não declaradas e dos documentos anexos às notas - comprovante de entrega -, foram juntadas ao processo administrativo fiscal nos ANEXOS I, II e III; as cópias extraídas do original do livro Registro de Saídas e do Livro Registro de Serviços Prestados nº 05, onde se verifica que as notas não foram efetivamente escrituradas, foram juntadas no ANEXO XI e as cópias extraídas do original do Livro Diário nº 11 e do Razão nº 11, onde se verifica que os valores não foram registrados na escrituração contábil, estão juntadas nos ANEXOS IV e V, respectivamente. Os originais desses livros e documentos foram retidos, conforme o Termo de Retenção datado de 10/04/2007, e farão parte do processo de representação fiscal para fins penais.

(...)

6. Sobre essa infração a autoridade fiscal impôs multa qualificada (150%) sob o argumento de que restou provado o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público, nos termos do disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96.

7. Note-se que a omissão de receitas foi apurada com base em prova direta, e não em presunção legal derivada de depósitos bancários de origem não comprovada, como quer fazer crer a contribuinte em suas contrarrazões ao Especial.

8. Ressalte-se, entretanto, que o fato de a infração em comento haver sido objeto de prova direta não implica necessariamente a conclusão de que tenha sido praticada dolosamente. É esse, a meu ver, o ensinamento que nos traz a Súmula 14, do CARF, *in verbis*:

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. (Grifamos)

9. Da mesma forma, ainda que não seja a hipótese tratada nos presentes autos, deve-se ressaltar que o fato de uma infração ser apurada por meio de prova indireta (presunção) não implica a conclusão, defendida por alguns, de que seria incabível a imposição da multa qualificada. E, embora essa hipótese esteja contemplada na acima referida súmula 14, a qual não faz distinção entre prova direta e prova indireta, o CARF decidiu expor expressamente sua posição sobre esse assunto por meio de sua súmula nº 25, que assim estabelece:

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. (Grifamos)

10. Resumindo o que foi dito acima, é inteiramente desimportante para fins da qualificação da multa de ofício o fato de a infração (omissão de receitas, despesas inexistentes, etc.) ter sido apurada por meio de prova direta ou indireta. O que importa para imposição da qualificadora é o fato de a infração (seja ela qual for) ter sido cometida dolosamente. E, por óbvio, o dolo do sujeito passivo também deve ser objeto de prova a ser produzida pela autoridade fiscal.

11. Pois bem, sobre a qualificação da multa de ofício o art. 44 da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

(...)

12. Como visto, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, somente se admite a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que são os que contêm o termo subjetivo (evidente intuito de fraude) demandado pela norma. Seguem os dispositivos citados:

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; 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, ou 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 artigos 71 e 72.

13. Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

14. Para enquadrar-se determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja provado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

15. Dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

16. Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

17. As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários, ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

18. Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto a correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: **Dom Quixote**

19. Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

20. Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

21. A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

22. Dito de outro modo, seja direta ou indireta a prova, se a omissão de receitas é pouco frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são pouco relevantes quando comparados aos valores declarados, então é possível que a omissão tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Por outro lado, se a omissão de receitas é frequente em um determinado período de tempo, e/ou os valores omitidos são relevantes quando comparados aos valores declarados, então é bastante provável que a omissão tenha sido fruto da conduta dolosa do sujeito passivo, e não de mero erro ou negligência contábil.

23. Não obstante essas diretrizes, há ainda excludentes do dolo, não tanto excludentes na intenção, mas sim muito mais na consciência do ilícito; que, para sua configuração, exige que haja: i) o reconhecimento da intenção do que foi praticado; e ii) a existência de uma justificativa plausível para se ter adotado determinado comportamento (a exemplo de dúvida na interpretação de norma legal [que não se confunde com situações de simulação], erro de cálculo no qual possa ser identificado a imprecisão na fórmula do cálculo e que seja coerente com os valores daí decorrentes, etc).

24. Na mesma linha (na verdade, na sua **origem**) da aferição a partir dos critérios da **relevância** e da **recorrência** (ou reiteração), situa-se o Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que teve a honra de presidir ao julgamento, que teve por relator o eminente Conselheiro Marcelo Cuba Netto, e que reflete, a meu juízo, a **mais evoluída e moderna jurisprudência sobre o tema**. Confira-se a ementa do mesmo, na parte pertinente:

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (**recorrência**), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (**relevância**), e dadas as demais circunstâncias do caso, **não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.**

25. Seguem trechos do voto do referido Conselheiro no Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013:

"Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se

a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".

Pois bem, quanto a isso bastaria apontarmos o texto da aludida súmula 25 do CARF, que expressamente admite a qualificação da multa em infrações apuradas por presunção legal, desde que comprovada a ocorrência do dolo em qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Mas não é só. ..., os elementos de prova juntados em qualquer processo não são propriamente "prova" dos fatos alegados pelas partes enquanto o órgão julgador não disser estar convencido de que aqueles elementos "provam" o fato alegado.

... A questão, portanto, recai sobre o "grau" de convencimento do julgador a fim de que ele possa afirmar que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado.

As afirmações acima são particularmente importantes quando o fato a ser provado é o dolo do agente. ... Nesse sentido, o julgador dirá que está convencido de que os elementos indiretos de prova juntados aos autos "provam" o fato alegado quando atingido determinado grau de convencimento."

26. Segue também a aula proferida no voto vencedor do Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima:

"Iniciemos então o exame do julgado da DRJ pela afirmação de que "[A] princípio, o dolo não se presume...".

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser ela provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Isso posto, ao contrário do afirmado pela DRJ, o dolo do agente, no mais das vezes, somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 335 do CPC). Somente na (raríssima) hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

A outra afirmação do órgão a quo que merece comentário é a que diz respeito à exigência de prova "inconteste e cabal" do dolo.

É que, ao contrário do alegado pela DRJ, o direito [qualquer ramo do direito] não exige que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" atinja o grau de "certeza". Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente inconteste, que a "verdade dos fatos" seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação², é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de

² Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio

[http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 14/04/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 22/04/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,99%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da "verdade dos fatos" devesse alcançar o grau de "certeza", o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo a qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante freqüentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (standards) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da "verdade dos fatos" em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de **evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt)**³.

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio

http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers).

³ Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof.

considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo⁴ grau de jurisdição."

27. Dito isso, adoto neste julgamento esse rigoroso parâmetro/critério de grau de convencimento que me permita afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que os elementos de prova juntados aos autos "provam" o dolo do agente. Em outras palavras, segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

28. Pois bem, pela análise do TVF e dos elementos de prova ali mencionados verifica-se que no caso sob exame encontram-se presentes tanto a recorrência da omissão de receitas quanto a relevância dos valores omitidos.

29. De fato, no que concerne à recorrência, foram nada menos do que 789 notas fiscais de venda ou prestação de serviços que, apesar de emitidas, deixaram de ser registradas no livro de Saídas e no livro Diário, não havendo a respectiva receita sido oferecida à tributação do IRPJ (lucro presumido), PIS, Cofins e CSLL.

30. Quanto à relevância é de se dizer que a contribuinte omitiu do Fisco receitas no montante de R\$ 15.006.493,08, havendo informado em sua DIPJ/2004 apenas R\$ 2.991.470,52 a título de receitas auferidas naquele ano.

31. A recorrência e a relevância da omissão de receitas é tamanha que entendo estar provado, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito da contribuinte em fraudar o Erário Público, sendo no presente caso risível supor que a conduta da ora recorrente é fruto de mero erro ou negligência contábil.

32. Aliás, a refutação do suposto erro foi levada a cabo pelo autor da ação fiscal no seguinte trecho do TVF (fls. 335/336):

41. Além de obrigatória a observância das normas contábeis e da legislação tributária acerca da escrituração fiscal e contábil e da prestação de informações as autoridades tributárias, é inadmissível a eventual alegação de erro na escrituração ou declaração inexata pela falta de escrituração de inúmeras notas fiscais de vendas, com conseqüente omissão de receita operacional, posto que, além deste fato ser facilmente constatado durante a escrituração do livro Registro de Saídas pelo simples exame seqüencial da numeração das notas fiscais de saídas, ou através de outros controles internos, tais como: contas a pagar, contas a receber, caixa, bancos, estoques, etc., deve ser considerada a enorme capacidade tecnológica e empresarial da empresa, fartamente propagada na sua página na internet, da qual destacamos o seguinte trecho, ressaltado por Marcio Barbero: "A goldnet investe pesado em infra-estrutura para que seu corpo técnico possa se desenvolver e aumentar expertise em implantação e manutenção dessas tecnologias. E de outras que estão surgindo e para as quais a Goldnet já

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial. 200-2 de 24/08/2001

está se capacitando. Além disso, com essa estrutura, nossos clientes podem interagir um ambiente de alta tecnologia, o que dificilmente se encontra em outra empresa brasileira de tecnologia". De outros trechos, destacamos as seguintes informações: "Em 2003, para demonstrar a constante preocupação com a qualidade, a Goldnet conseguiu re-certificação pela holandesa DNV da norma ISSO 9001, dessa vez em sua nova versão 2000, ainda mais completa". "Quando foi fundada em 1994, a empresa nasceu com o objetivo de oferecer soluções tecnológicas de uma forma inovadora. Pioneira no seu segmento a obter a Certificação ISO 9001, a Goldnet se transformou em pouco tempo na maior integradora de soluções de tecnologia do interior do estado de São Paulo, região responsável pelo segundo maior PIB do Brasil. Nem por isso, a Goldnet se acomodou e continuou investindo forte em formação e capacitação de seus profissionais para buscar a inovação". Portanto, verifica-se que a empresa fiscalizada é possuidora de capacidade tecnológica, empresarial e organizacional que lhe permite o correto controle de suas operações comerciais e das suas obrigações fiscais, não se justificando a prática da omissão da receita operacional, ora detectada, por outra maneira que não a clara intenção em ocultar da autoridade fiscal o seu real faturamento. (Grifamos)

33. Em vista do exposto, voto por convalidar a nulidade do despacho da Presidenta da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu seguimento ao recurso, por conhecer do recurso e por DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

34. Esse é o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator