



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13855.722430/2013-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-004.271 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	OSMAR FERREIRA GOMES EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIA ENTRE A RECEITA ESCRITURADA E OS VALORES DECLARADOS EM DIRF.

Correto o lançamento baseado nas divergências constatadas entre a receita escriturada e os valores declarados pelo tomador de serviços, uma vez não apresentados elementos probatórios aptos a impugnar o entendimento.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NOTA CALÇADA. CABIMENTO.

Comprovada omissão reiterada de receitas em todos os meses do período sob fiscalização, em percentual relevante em relação à receita declarada e com a prática de “nota calçada”, ficou caracterizado o evidente intuito de fraude nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabendo assim a qualificação da multa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABÍVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Nos casos de lançamento de ofício, demonstrada a presença de sonegação fraude fiscal ou simulação, apurados no curso do procedimento fiscal, deve ser aplicada a multa qualificada, relacionada às condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Contudo, a modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine

penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, por maioria de votos, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100%, em razão da retroatividade benigna. Vencida a conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que dava provimento em parte ao recurso voluntário em maior extensão para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada. Designado o conselheiro Paulo Elias da Silva Filho para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Elias da Silva Filho – Redator Designado**

*Assinado Digitalmente*

**Carmen Ferreira Saraiva – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-48.977 (fls. 6.015 a 6.017) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado por meio do auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no valor de R\$ 747.814,50.

De acordo com o relatório fiscal (Termo de Verificação Fiscal – fls. 61), foram constatadas divergências entre as receitas escrituradas pela recorrente e os valores declarados em

Dirf por Morlan S.A, principal tomador de serviços (de transporte de cargas) da recorrente. A partir de tal constatação, foi apresentado à recorrente as diferenças mensais entre os valores constantes na Dirf da Morlan S/A e os valores informados pela contendora, que foi intimada a apresentar justificativas para as diferenças mensais apuradas.

Expirado o prazo de 05 (cinco) dias úteis, a recorrente não apresentou justificativa para as diferenças apuradas e o lançamento foi realizado.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. PROVAS.

É irrelevante existir erro em Comprovantes de Rendimentos Pagos e/ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte Pessoa Jurídica entregues por tomador de serviço se o lançamento não se lastreia nestes elementos de prova, mas nos conhecimentos de transporte fornecidos por esta sociedade à fiscalização, devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios dos pagamentos de tais valores.

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

A sistemática e reiterada omissão de volume expressivo das receitas da escrituração (em alguns períodos de mais de 90%) evidencia o dolo de subtrair do fisco o conhecimento do fato gerador tributário, o que caracteriza a sonegação, impondo a qualificação da multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 17/03/2014 (fls. 6.024) e apresentou recurso voluntário em 15/04/2014 (fls. 6.025 a 6.035) sustentando, em síntese, que: a) foi insuficiente o prazo de 5 dias úteis para prestar esclarecimentos durante a fase de fiscalização; b) que após a lavratura do auto de infração, recebeu da empresa MORLAN uma declaração informando que os Comprovantes de Rendimentos Pagos e/ou creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Jurídica dos anos de 2010, 2011 e 2012 tinham sido enviados indevidamente, de maneira que fossem portanto desconsiderados; c) não houve a conduta de sonegação fiscal e improcedência da multa de 150%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. DO LANÇAMENTO REALIZADO**

A recorrente sustenta a insuficiência do prazo de 5 dias úteis para prestar esclarecimentos durante a fase de fiscalização e que, após a lavratura dos autos de infração, recebeu da empresa MORLAN uma declaração informando que os Comprovantes de Rendimentos Pagos e/ou creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte - Pessoa Jurídica dos anos de 2010, 2011 e 2012 tinham sido enviados indevidamente, de maneira que fossem, portanto, desconsiderados.

É dever da autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento dos tributos, investigar a devida ocorrência do fato gerador e a obrigação dali decorrente. Caso constate erros, equívocos ou omissões, deve proceder à autuação do fiscalizado, de forma clara, precisa e com base em provas, já que não é válido o lançamento que se baseia em indícios ou presunções. Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O dispositivo acompanha o vetor axiológico desenhado pela Lei nº 9.784/99, que determina a obediência da Administração Pública, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

Ao tratar do ônus probatório do contribuinte, o Decreto nº 70.235/72 informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 61 a ) que foram constatadas divergências entre as receitas escrituradas pela recorrente e os valores declarados em Dirf por Morlan S.A, principal tomador de serviços (de transporte de cargas) da recorrente. A partir de tal constatação, foi apresentado à recorrente as diferenças mensais entre os valores constantes na Dirf da Morlan S/A e os valores informados pela contendora, que foi intimada a apresentar

justificativas para as diferenças mensais apuradas. Expirado o prazo de 05 (cinco) dias úteis, a recorrente não apresentou justificativa para as diferenças apuradas e o lançamento foi realizado.

Assim, a partir das informações constantes na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) apresentada pela MORLAN S.A. foi montada a planilha abaixo. Confrontando mensalmente os valores constantes na DIRF da MORLAN S.A. com os valores informados pelo contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação e Início de Fiscalização, surgem as seguintes diferenças:

Mes/Ano	Valor declarado pela MORLAN	Informado pelo Contribuinte	Diferença Mensal
01/2010	103.517,61	61.465,76	<b>42.051,85</b>
02/2010	103.362,03	27.880,72	<b>75.481,31</b>
03/2010	120.477,48	31.927,45	<b>88.550,03</b>
04/2010	103.794,52	30.268,08	<b>73.526,44</b>
05/2010	130.191,74	33.317,22	<b>96.874,52</b>
06/2010	114.658,73	30.805,41	<b>83.853,32</b>
07/2010	83.841,21	19.478,82	<b>64.362,39</b>
08/2010	74.649,03	16.075,24	<b>58.573,79</b>
09/2010	62.186,31	18.324,62	<b>43.861,69</b>
10/2010	61.070,22	15.265,58	<b>45.804,64</b>
11/2010	76.066,72	19.803,03	<b>56.263,69</b>
12/2010	80.652,52	21.154,42	<b>59.498,10</b>
<b>TOTAL ANO 2010</b>	<b>1.114.468,12</b>	<b>325.766,35</b>	<b>788.701,77</b>

01/2011	81.997,94	21.324,89	<b>60.673,05</b>
02/2011	119.724,20	30.804,71	<b>88.919,49</b>
03/2011	84.647,19	21.504,80	<b>63.142,39</b>
04/2011	67.762,27	17.548,14	<b>50.214,13</b>
05/2011	75.389,65	17.546,19	<b>57.843,46</b>
06/2011	58.658,71	15.797,87	<b>42.860,84</b>
07/2011	74.981,24	21.602,65	<b>53.378,59</b>
08/2011	77.989,54	23.745,28	<b>54.244,26</b>
09/2011	63.530,52	17.122,73	<b>46.407,79</b>
10/2011	78.461,46	13.914,24	<b>64.547,22</b>
11/2011	101.756,96	33.349,35	<b>68.407,61</b>
12/2011	104.729,82	20.049,37	<b>84.680,45</b>
<b>TOTAL ANO 2011</b>	<b>989.629,50</b>	<b>254.310,22</b>	<b>735.319,28</b>

A Fiscalização também intimou a empresa MORLAN para informar mensalmente todos os valores pagos à recorrente, por serviço de transporte rodoviário de cargas (fretes) nos anos-calendário 2010 e 2011, bem como apresentar cópia dos respectivos Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas e comprovante dos pagamentos (cópia de cheques, depósitos e/ou transferências bancárias).

Em 10/09/2013 a Morlan S/A apresentou resposta juntamente com os documentos solicitados, posteriormente retificada em 16/09/2013 para corrigir os valores dos rendimentos pagos ao contribuinte nos anos-calendário 2010 e 2011. Em sua correção verifica-se que os valores mensais pagos ao contribuinte são ainda muito superiores aos que constavam inicialmente nas DIRF. Assim informa o TVF:

Ocorre que as informações constantes na DIRF seguem o regime de Caixa (pagamento), já o contribuinte informou em suas DIPJ, anos-calendário 2010 e 2011, que o Regime de Apuração das Receitas é por Competência. Assim, obedecendo o Regime de Competência escolhido pelo contribuinte, para apurar sua real omissão de receitas, referente à prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas (fretes) para a empresa Morlan S/A, será utilizado apenas os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas apresentados pela Morlan em resposta ao item 1 do Termo de Intimação 01.

Numa análise preliminar, conferindo a contabilidade do contribuinte, Conta 03.01.01.004.00003 — Receitas de Transportes, e os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas apresentados pela Morlan, foi identificado diversos indícios de que o contribuinte se valeu de um artifício de subfaturamento conhecido como "**nota calçada**". Por esse artifício, a primeira via é emitida com o valor real da transação e as demais, em especial aquelas remetidas à contabilidade, são emitidas com um valor inferior.

Objetivando certificar se essa prática estava realmente sendo utilizada, em 25/09/2013 decidimos fazer uma visita no escritório de contabilidade responsável pela contabilidade do contribuinte (Exactus Contabilidade) na cidade de Orlândia/SP e comparar, por amostragem, alguns C.T.R.O apresentados pela empresa Morlan S/A com as vias originais do contribuinte que estavam no referido escritório. O resultado da comparação, infelizmente, confirmou o que já se suspeitava. O contribuinte, em todo o período fiscalizado, se valeu do artifício de subfaturamento conhecido como "**nota calçada**", no presente caso "**C.T.R.O calçado**", conforme **Termo de Constatação Fiscal** lavrado na ocasião, em anexo. Tal fraude será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

A sistemática de apuração do Imposto de Renda escolhida pelo contribuinte nos anos-calendário 2010 e 2011 foi o Lucro Presumido, e essa sistemática de apuração não permite a dedutibilidade de despesas, posto ter por base a presunção de um percentual de lucro estabelecido em lei, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, no presente caso de 8%.

A Decisão recorrida manteve o lançamento, sob o fundamento de que a declaração emitida pela MORLAN informando os equívocos, “desacompanhado da qualquer indicação dos motivos do envio indevido, bem como de sua prova, não tem o condão de elidir o robusto conjunto probatório da omissão de receitas presente nos autos” (fls. 6.017). Além disso:

O valor das receitas recebida pela autuada de Morlan S.A. foi calculado com base nos conhecimentos de transporte fornecidos por esta sociedade à fiscalização (fls.

1763443), devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios dos pagamentos de tais valores (fls. 34445740); tal documentação foi solicitada pelo Termo de Intimação Fiscal nº 01 (fl. 161). Assim, para o cálculo dos créditos tributários formalizados pelos lançamentos em questão, a fiscalização não se lastreou nos Comprovantes de Rendimentos Pagos e/ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte – Pessoa Jurídica entregues por Morlan S.A., pelo que é irrelevante terem eles sido entregues devida ou indevidamente.

Por outro lado, o fato da atuada ser microempresa ou empresa de pequeno porte não a elide de cumprir com as obrigações tributárias que lhes são devidas, nem permite que ela omita suas receitas.

A recorrente não trouxe qualquer argumento ou prova apta a infirmar os fundamentos da decisão recorrida, não se desincumbiu dos ônus de provar que houve erro da Fiscalização no procedimento de calcular o valor das receitas recebidas da Morlan S.A. com base nos conhecimentos de transporte fornecidos à fiscalização.

Ainda que a MORLAN forneça uma declaração informando erros, o fato é que os valores lançados pela Fiscalização tomaram como base os valores relacionados nos conhecimentos de transporte e os comprovantes de pagamentos de tais valores.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente. Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o atuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Nesse ponto, sem razão a recorrente.

## **2. DA MULTA QUALIFICADA**

A recorrente sustenta que não houve a conduta de sonegação fiscal e, portanto, há a improcedência da multa de 150%.

No tocante à multa qualificada, uma vez caracterizada a omissão de receitas, compete à autoridade tributária trazer elementos adicionais que corroborem a acusação da prática de sonegação fiscal. Na ausência de tais elementos, como foi o caso examinado, não cabe a imputação da multa qualificada de 150%.

A conduta dolosa do contribuinte necessária para qualificar a multa não pode ser somente a omissão da receita ou do rendimento, caso contrário o Enunciado da Súmula CARF nº 25 seria inócuo e desprovido de eficácia. De tal modo, há a necessidade de demonstração

inequívoca do elemento volitivo, consubstanciado na intenção deliberada de fraudar o Fisco, indo além da mera constatação de irregularidades relacionadas ao não cumprimento de um dever tributário.

No presente caso, constou no relatório fiscal (Termo de Verificação Fiscal – fls. 61 a 71), que foram constatadas divergências entre as receitas escrituradas pela recorrente e os valores declarados em Dirf por Morlan S.A, principal tomador de serviços (de transporte de cargas) da recorrente. A partir de tal constatação, foi apresentado à recorrente as diferenças mensais entre os valores constantes na Dirf da Morlan S/A e os valores informados pela contendora, que foi intimada a apresentar justificativas para as diferenças mensais apuradas. Expirado o prazo de 05 (cinco) dias úteis, a recorrente não apresentou justificativa para as diferenças apuradas e o lançamento foi realizado.

Além disso, a Fiscalização informou que as informações constantes na DIRF seguem o regime de Caixa (pagamento), já a recorrente informou em suas DIPJ, anos-calendário 2010 e 2011, que o Regime de Apuração das Receitas é por Competência.

No mais, confira-se *ipsis literis* o relato feito pela Fiscalização (fls. 64 e 65):

Ocorre que as informações constantes na DIRF seguem o regime de Caixa (pagamento), já o contribuinte informou em suas DIPJ, anos-calendário 2010 e 2011, que o Regime de Apuração das Receitas é por Competência. Assim, obedecendo o Regime de Competência escolhido pelo contribuinte, para apurar sua real omissão de receitas, referente à prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas (fretes) para a empresa Morlan S/A, será utilizado apenas os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas apresentados pela Morlan em resposta ao item 1 do Termo de Intimação 01.

Numa análise preliminar, conferindo a contabilidade do contribuinte, Conta 03.01.01.004.00003 — Receitas de Transportes, e os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas apresentados pela Morlan, foi identificado diversos indícios de que o contribuinte se valeu de um artifício de subfaturamento conhecido como "**nota calçada**". Por esse artifício, a primeira via é emitida com o valor real da transação e as demais, em especial aquelas remetidas à contabilidade, são emitidas com um valor inferior.

Objetivando certificar se essa prática estava realmente sendo utilizada, em 25/09/2013 decidimos fazer uma visita no escritório de contabilidade responsável pela contabilidade do contribuinte (Exactus Contabilidade) na cidade de Orlandia/SP e comparar, por amostragem, alguns C.T.R.O apresentados pela empresa Morlan S/A com as vias originais do contribuinte que estavam no referido escritório. O resultado da comparação, infelizmente, confirmou o que já se suspeitava. O contribuinte, em todo o período fiscalizado, se valeu do artifício de subfaturamento conhecido como "**nota calçada**", no presente caso "**C.T.R.O calçado**", conforme **Termo de Constatação Fiscal** lavrado na ocasião, em anexo. Tal fraude será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais.

A sistemática de apuração do Imposto de Renda escolhida pelo contribuinte nos anos-calendário 2010 e 2011 foi o Lucro Presumido, e essa sistemática de apuração não permite a dedutibilidade de despesas, posto ter por base a presunção de um percentual de lucro estabelecido em lei, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, no presente caso de 8%.

No **Anexo 1** ao presente Termo de Verificação Fiscal, planilha "**DEMONSTRATIVO DE SONEGAÇÃO DE RECEITA DE FRETE PARA MORLAN S/A**", são confrontados os totais mensais de receitas de fretes para a Morlan S/A com os valores escriturados pelo contribuinte. Essa planilha demonstra claramente a sonegação de receitas do contribuinte, nos anos-calendário 2010 e 2011, uma vez que em cada mês o valor total escriturado pelo contribuinte a título de receitas de fretes para a Morlan S/A é inferior às receitas efetivamente auferidas da Morlan S/A. A diferença pode ser verificada na coluna SONEGAÇÃO DE RECEITA a qual será a Base de Cálculo para lançamento do **IRPJ**.

Do relato feito pela Fiscalização é possível constatar que a conduta do contribuinte foi rotulada como “nota calçada”, procedimento que, segundo a Fiscalização, ocorre quando a primeira via é emitida com o valor real da transação e as demais, em especial aquelas remetidas à contabilidade, são emitidas com um valor inferior.

De todo modo, o que não é possível desconsiderar é que essa atitude, qual seja, emissão de uma via da nota com um valor e outra via com outro valor, pode ocorrer tanto por erro do contribuinte, quanto por má-fé do contribuinte. Seja qual for o caso, o contribuinte terá o dever de pagar os tributos efetivamente devidos e a Fiscalização, por sua vez, terá o ônus de comprovar a má-fé do contribuinte, e não só a diferença entre os valores das notas, para que possa aplicar a multa qualificada de 150%.

Esse entendimento, inclusive, está incorporado em âmbito administrativo, nas razões da Súmula 25 do CARF, com **efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal**, que determina que a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos não autoriza, por si só, 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 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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

O termo “nota calçada”, ainda que possa ser utilizado pela Fiscalização Tributária, não é um termo jurídico, nem técnico, nem qualificado a, por si só, atrair a aplicação da multa qualificada de 150%.

A atitude dolosa, consubstanciada nas condutas de sonegação, fraude ou conluio precisa ser efetivamente comprovada, e não simplesmente lançada, e precisa haver a demonstração da intenção do contribuinte na real prática de um ilícito.

A fraude, conforme o dicionário *Michaelis*, é o ato de má-fé que tem por objetivo fraudar ou ludibriar alguém; cantiga, engano, sofisticação; a mentira ardilosa; sicofantia; a entrada ilegal de produtos estrangeiros, sem o pagamento dos tributos alfandegários ou; o ato de falsificar documentos, marcas e produtos.

Ou seja, a fraude tributária é uma conduta dolosa (intencional) praticada pelo contribuinte ou por terceiros para reduzir, suprimir ou evitar o pagamento de tributos de forma ilícita, mediante engano, falsificação ou omissão de informações. Em termos mais diretos: é quando alguém **burla o sistema tributário conscientemente**, usando meios ilegais para pagar menos imposto ou não pagar nada.

A fraude tributária não é a mesma coisa que erro ou inadimplência, quando o contribuinte comete um equívoco ou simplesmente não paga, sem intenção de fraudar.

Sem negar a dificuldade da Fiscalização em cumprir com seu ônus probatório e caracterizar a conduta dolosa do contribuinte, ela é necessária e indispensável para que o ordenamento jurídico autorize a aplicação de uma multa tão gravosa, como essa de 150%. Mais do que o dobro do valor devido a título do tributo.

De tal modo, a qualificação não será aplicada se não restar individualizada a conduta de sonegação, conluio ou fraude, devendo esta conduta ser comprovada, e não presumida, e ser uma conduta diversa daquela que ensejou o lançamento de ofício.

Nesse sentido, a mera imputação de infração à lei ou reiteração não é suficiente para a aplicação da multa qualificada, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito)<sup>1</sup>.

Confira-se:

(...) LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA NÃO DECLARADA.

Verificada a omissão de receitas o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. AFASTAMENTO

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de sonegação que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de infração à lei ou reiteração não é suficiente para a aplicação da multa qualificada,

<sup>1</sup> Acórdão nº 1401-007.496, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, publicado em 20/10/2025.

sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (...)

(Acórdão nº 1401-007.496, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, publicado em 20/10/2025)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos e a conduta reiterada, por si só, não autorizam a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que não houve no presente caso.

(Acórdão nº 9202-007.740, Relatora Conselheira Ana Paula Fernandes, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 27/05/2019)

Do exposto, a pretensão recursal merece prosperar parcialmente para que seja excluída a qualificação da multa aplicada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Paulo Elias da Silva Filho, redator designado

Apesar dos respeitáveis argumentos trazidos em seu voto, peço vênia para divergir da Ilustre Conselheira Relatora, pelas razões abaixo.

### **1 - DELIMITAÇÃO DO VOTO VENCEDOR**

Em análise do Relatório e do Voto acima, a turma manteve, integralmente, por unanimidade, a exigência quanto ao principal e juros, contudo, divergiu da Relatora, por maioria, para manter a exigência da multa qualificada. Porém, concedendo provimento parcial para reduzir o percentual de 150% para 100% devido à retroatividade benigna.

O andamento do processo e os argumentos do Recurso Voluntário já foram trazidos ao longo do Relatório e do Voto da ilustre Relatora;

Logo, a argumentação trazida no presente Voto Vencedor restringir-se-á a justificar a manutenção da multa qualificada, eis que é o único ponto divergente.

## 2 - MÉRITO

### 2.1 – CONDOTA DO CONTRIBUINTE AUTUADO

Abaixo, tendo em vista a descrição já estar detalhada no Relatório acima, resumo a conduta do contribuinte e a infração decorrente:

- a) Foram constatadas divergências entre as receitas escrituradas pela recorrente e os valores declarados em Dirf por Morlan S.A, principal tomador de serviços (de transporte de cargas) da recorrente;
- b) Dada esta divergência foram intimados o próprio fiscalizado e o seu cliente a fim de esclarecer as divergências e apurar a receita efetiva;
- c) Após exame das informações coletadas, a fiscalização apurou a receita efetiva com base nos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC apresentados pela cliente do autuado;
- d) Cotejando a **receita efetiva** apurada pela fiscalização com aquela declarada pelo recorrente, persistia a identificação elevada diferença, em todo o período sob fiscalização;
- e) Dada a divergência, buscando identificar sua origem, a fiscalização realizou diligência junto ao escritório de contabilidade que prestava serviços ao autuado, a fim de comparar as primeiras vias dos CTRC com aquelas que serviram de base para a contabilização;
- f) Nos termos do TFV: *“O resultado da comparação, infelizmente, confirmou o que já se suspeitava. O contribuinte, em todo o período fiscalizado, se valeu do artifício de subfaturamento conhecido como **"nota calçada"**, no presente caso **"C.T.R.O calçado"**, conforme **Termo de Constatação Fiscal** lavrado na ocasião, em anexo. Tal fraude será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais”*;

Resumindo, restou comprovado que o contribuinte:

- **Omitiu reiteradamente receitas** em todos os meses dos anos-calendário 2010 e 2011;

- **A receita omitida**, somados os dois anos, **chegou a 88.8% das receitas efetivas**, vide quadro abaixo:

Fonte: Anexo ao TVF

	AC	Receita apurada	Receita escriturada	Sonegação de receita	Percentual de omissão
Apuração omissão de receita	2010	2.730.860,02	323.622,85	2.407.237,17	88,1%
Apuração omissão de receita	2011	2.428.336,68	254.310,22	2.174.026,46	89,5%
	<b>SOMA</b>	<b>5.159.196,70</b>	<b>577.933,07</b>	<b>4.581.263,63</b>	<b>88,8%</b>

- A omissão se dava utilizando-se do artifício chamado “**nota calçada**”, no qual a primeira via do documento fiscal é emitida com o valor efetivo e a via contabilizada elaborada com um valor menor.

Do acima exposto, entendo que ficou clara a conduta dolosa do contribuinte em omitir receitas dada a reiteração, a proporção da omissão e o artifício da “nota calçada”

## 2.2 – CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA – LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Uma vez caracterizadas e comprovadas as condutas descritas no item anterior, cabe verificar qual a multa aplicável a estas condutas e infrações.

Entendo que a descrição e o enquadramento legal trazidos no próprio TVF são coerentes, claros e corretos em sua exposição, logo, adoto as razões do TVF para justificar a qualificação da multa. Vejamos (grifos nossos e do original):

Nos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora há **aplicação da multa qualificada de 150%**. A fiscalização entende, neste caso, que **houve sonegação e evidente intuito de fraude**, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que justifica a aplicação da **multa qualificada de 150%**, conforme enunciado no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007.

Para explicitar a aplicabilidade da multa qualificada, transcrevemos os dispositivos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, in ver bis:

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 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. (grifou-se).

Segundo Luiz Alberto Ferracini - Do Crime de Sonegação Fiscal - Ed. de Direito, 1996, pag. 65, "*Os elementos do dolo para o estudo do crime de sonegação fiscal são os seguintes: consciência da ação e do evento e do nexo causal entre eles — é vontade de praticar o fato típico; consciência da ilicitude da conduta e do resultado; vontade de ação e do resultado.* " Ou seja, há que ficar provada a intenção do agente em praticar os atos culpáveis.

De acordo com De Plácido e Silva, em "Vocabulário Jurídico", Editora Forense, o vocábulo "fraudar", derivado do latim fraudare (fazer agravo, prejudicar com fraude), além de significar usar de fraude, o que é genérico, e exprime toda a ação de falsear ou ocultar a verdade com a intenção de prejudicar ou de enganar, possui, na técnica fiscal, o sentido de falsificar ou adulterar, como o de usar de ardis para fugir ao pagamento de uma tributação: fraudar o fisco. E, assim, quer dizer sonegar.

Ressalte-se que, qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

No presente caso o contribuinte utilizou-se da sonegação e fraude, que é um ato voluntário, consciente, em que o mesmo busca omitir-se do imposto devido, o contribuinte se valeu do **artifício de subfaturamento conhecido como "nota calçada"**. Por esse artifício o sonegador lança um valor na primeira via (a que se destina à circulação da mercadoria ou comprovação do serviço prestado) diferente nas demais vias (as que serão exibidas ao fisco, numa eventual fiscalização).

O procedimento adotado pelo contribuinte **OSMAR FERREIRA GOMES EIRELI** ao escriturar em sua contabilidade, nos **24 meses** em que foi fiscalizado, **apenas parte de suas receitas auferidas** da Morlan S/A (**cerca de 10%**), **teve como objetivo único o de sonegar o fisco e denota o elemento subjetivo do dolo, ensejando a aplicação da multa agravada pela subsunção dos fatos reais à norma jurídica abstrata prevista nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.**

Ficou por demais demonstrado que **houve a intenção de fraudar o Fisco, consubstanciada pela presença de nota calçada. Ao contabilizar, de forma reiterada, apenas parte do valor do frete** constante nos Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas ficou clara a **intenção dolosa de cometer a infração, e de impedir e retardar o conhecimento do Fisco sobre o real valor de suas receitas de fretes**, modificando as características essenciais do fato gerador, ação que combina com as hipóteses abstratas contidas na lei 4.502/64, artigos 71,1, 72 e 73.

Neste sentido já se pronunciou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

**OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA.** A prática reiterada e relevante de omissão de receitas mediante expedientes que permitem ocultar a ocorrência do fato gerador do conhecimento da autoridade fazendária, não se confunde com simples equívocos na emissão de documentos e registro nos livros, assentamentos contábeis e declarações e impõe a aplicação da multa qualificada de 150%. Acórdão nº 1803 001.265 **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. "NOTAS CALÇADAS". CABIMENTO.** Comprovado o emprego do artifício fraudulento de "notas calçadas", é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. Acórdão nº 1803-001.084

Assim, face o descrito aplica-se ao contribuinte a multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que assim disciplina:

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.**

Verifica-se então, como muito bem exposto no próprio TVF, que as condutas e infrações praticadas demonstram a intencionalidade do contribuinte em sonegar, caracterizando o "evidente intuito de fraude".

Entendo assim estar afastada a aplicação da Súmula nº 14 do CARF.

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

E, adicionalmente, também entendo inaplicável a Súmula 25, tanto por terem sido caracterizadas as hipóteses dos artigos 71.72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quanto por não tratar-se de presunção legal de omissão de receitas, mas sim de apuração da receita efetivamente omitida.

Súmula CARF nº 25 Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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.

Entretanto, embora cabível a aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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, há que se considerar a modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Tal alteração reduziu o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atraindo a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

### 3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por provimento parcial ao recurso voluntário mantendo a qualificação da multa, porém com a redução do percentual de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Elias da Silva Filho**