



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

Processo n° 14120.000069/2008-47
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.259 – 1ª Turma
Sessão de 02 de março de 2016
Matéria Multa Qualificada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASIL GLOBAL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando demonstrado que a conduta do sujeito passivo se enquadra no art. 71, I, da Lei nº 4.502/64.

CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, dado provimento por unanimidade de votos. Os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(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, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE

MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação à aplicação da multa qualificada de 150%.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1102-00.319, de 03/09/2010, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário apresentado pela contribuinte acima identificada, para fins de reduzir a multa de 150% para 75%.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO. LANÇAMENTO COM BASE NA ESCRITA FISCAL.

- Para a imposição de multa qualificada, mister a comprovação do evidente intuito de fraude, situação não configurada diante da apresentação do Livro de Registro de ICMS com todas as operações escrituradas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. COMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA N.º 2.

- Consoante Súmula n.º 2, do CARF, falece competência ao Colegiado para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à desqualificação da multa de ofício.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DA INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DADA À LEI TRIBUTÁRIA

- a decisão ora impugnada não merece prosperar, visto que, quanto à aplicação da multa qualificada, deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em caso análogo, pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, estando, portanto, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial;

- por oportuno, transcreve-se trecho da ementa do referido acórdão paradigma, *in verbis*:

Acórdão nº 203-09.098

"COFINS - MULTA DE OFICIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430. (...) Recurso ao qual se nega provimento." — Destaquei.

- o primeiro acórdão paradigma acima evidenciado foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, em que o contribuinte omite montante expressivo da renda auferida;

- há necessidade de se analisar a conduta da contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano;

- no caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007);

- a transcrição de trechos do TVF e da decisão de primeira instância demonstra que restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de omitir rendimentos significativos. Dessarte, conforme provam os documentos constantes dos autos que afastam a possibilidade de mero erro do contribuinte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme e abusiva, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa;

- conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apuração de expressiva omissão de rendimentos em contraste com a apresentação reiterada de declarações zeradas;

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo;

- por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, dado que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos;

DA REITERAÇÃO DA CONDUTA — SEGUNDA DIVERGÊNCIA

- não há a menor dúvida de que houve evidente intuito de fraude do contribuinte na prática reiterada de apresentar para a Secretaria da Receita Federal declaração sem movimento. Tal fato restou provado nos autos. Entretanto, segundo a e. câmara *a quo*, caberia a demonstração do dolo específico, que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco;

- ocorre que a e. Câmara *a quo* se equivocou quando entendeu que, no ilícito cometido pelo Recorrido, não estaria evidenciado o intuito de fraude, a importar na qualificação da multa. Com efeito, o evidente intuito de fraude corresponde ao dolo de sonegar, que existe quando o agente omite, de forma voluntária e consciente, receitas, declarações e informações ao Fisco, como realizou a contribuinte que, reiteradamente, apresentou as DIPJ zeradas, as DCTF sem débitos declarados, tudo no intuito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo;

- pois bem, no presente caso, está provado nos autos o dolo do Recorrido que reiteradamente omitiu e deixou de recolher valores expressivos de imposto de renda referentes a rendimentos auferidos em diversos anos-calendário, não se tratando, portanto, de mero erro ou equívoco do contribuinte, mas evidente intenção deliberada de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou reduzir o montante do imposto e causar dano ao Erário;

- quanto à desqualificação da multa de ofício, a decisão da e. Câmara *a quo*, unânime neste item do acórdão, diverge de decisões proferidas por Câmaras deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, constante dos Acórdãos nºs 101-96446 e 105-17034 (Acórdãos Paradigmas), cujas ementas passamos a transcrever:

"MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (...) (Data da Sessão :09/11/2007; Relator: Sandra Maria Faroni; Decisão : Acórdão 101 -96446)"

"MULTA QUALIFICADA - Provada a ocorrência da situação prevista no art. 71, I, da Lei 4502/64, aplica-se a multa qualificada prevista no art. 44 da Lei 9.430. A prática reiterada da infração demonstra de forma inequívoca o dolo do agente. (Data da Sessão: 29/05/2008; Relator Marcos Rodrigues de Mello; Decisão: Acórdão 105-17034)"

- vale a pena ressaltar a plena coincidência fática entre os julgados, preenchendo-se assim os requisitos previstos art. 67 do RICARF para a interposição do

presente Recurso Especial. Nota-se, dessa forma, a divergência interpretativa quanto à aplicação da multa qualificada do Art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- observa-se que a divergência reside justamente no fato de a conduta reiterada ter servido como circunstância qualificadora da multa nos Acórdãos Paradigmas, enquanto a Câmara *a quo* assim não entendeu, mesmo tendo as condutas omissivas e fraudulentas do Contribuinte Recorrido se estendido por diversos anos-calendário;

- embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos que, analisados isoladamente, conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco;

- é preciso ressaltar que este Conselho Administrativo vem firmando o entendimento nesse sentido, de que a prática reiterada de condutas evasivas afasta a tese de meros equívocos do contribuinte e, ao contrário, afirma seu caráter doloso;

- dessarte, à luz do que foi trazido aos autos, é absolutamente inverossímil a idéia de que o contribuinte teria cometido meros equívocos, mas ao contrário, situação que caracterizou omissão de informações e/ou prestação de declaração falsa à autoridade fazendária com o fim de suprimir tributo, aplicando-se corretamente a multa qualificada na autuação;

- este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem firmando o entendimento de que a prática reiterada de condutas evasivas afasta a tese de meros equívocos do Contribuinte e, ao contrário, afirma seu caráter doloso (ementas transcritas);

- ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para reformar o acórdão exarado pela Câmara *a quo*, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que configurado o evidente intuito de fraude do contribuinte, nos termos da fundamentação supra, incidente o inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007).

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 11/05/2015, admitiu o recurso especial.

Em 15/06/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e não apresentou contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 e 2006, em decorrência da constatação da omissão de receitas operacionais caracterizada pelas vendas de produção do estabelecimento, as quais não haviam sido informadas nas declarações apresentadas à Receita Federal.

Entendendo estar caracterizado o evidente intuito de fraude, a Fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte, para fins de reduzir a multa de 150% para 75%.

E o recurso especial da PGFN busca exatamente restabelecer a multa qualificada.

É oportuno transcrever as informações contidas no auto de infração, com o objetivo de evidenciar os fundamentos para a exigência dos tributos e, principalmente, da multa qualificada:

1 - Lançamento de ofício:

Lançamento de ofício do Imposto de Renda - IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com base no lucro presumido referente ao 2º e 3º trimestres do ano de 2005 e, do 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano de 2006.

Como reflexos, foram lançados de ofício as contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente as competências de agosto a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006.

O lançamento decorre da omissão de receitas operacionais caracterizada pelas vendas de produção do estabelecimento, cujos tributos devidos não foram denunciados nas diversas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF's apresentadas, bem como, pela sua falta de recolhimento.

O contribuinte apresenta as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON, entretanto, as mesmas são apresentadas " zeradas" sem a indicação de quaisquer valores. Doc. 166 a 252.

Com relação à Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do ano calendário de 2005, a exemplo das declarações acima citadas, a mesma é apresentada "zerada" sem a indicação de quaisquer valores. Doc. 157 a 165.

A DIPJ relativa ao ano calendário de 2006 não foi apresentada, o mesmo encontra-se omisso. Doc. 156.

Quanto ao recolhimento dos tributos devidos, (IRPJ, CSLL PIS e COFINS) o contribuinte realizou o pagamento, relativo a todo o período fiscalizado, somente das seguintes competências: doc. 253 e 254.

Recolhimento parcial do PIS:

Competências: agosto e dezembro de 2005;

Valores recolhidos: R\$ 1.565,63 e R\$ 1.040,56;

Recolhimento parcial da COFINS:

Competências: agosto e dezembro de 2005;

Valores recolhidos: de R\$ 7.226,00 e R\$ 4.802,59.

Os valores pagos foram compensados no auto de infração.

As receitas operacionais foram apuradas pelos Livros Fiscais, especialmente o Livro de Registro de Saídas de Mercadorias e o Livro de Registro de Apuração de ICMS.

[...]

3 - Qualificação da multa para 150%:

Nos trabalhos de fiscalização desenvolvidos no contribuinte em epígrafe, verifiquei a ocorrência de fatos ilícitos que em tese configuram crime de sonegação fiscal definido no Art. 71, inciso I da Lei 4.502/1964 ou nos Arts. 1º ou 2º da Lei 8.137/1990, crimes contra a ordem tributária.

A qualificação da multa se faz necessária em razão da adoção por parte da contribuinte das seguintes condutas que caracterizam evidente intuito de fraude:

No ano calendário de 2005 a Empresa apresentou a "Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ" zerada, ou seja, sem a indicação de quaisquer valores. O mesmo não apresentou a declaração relativa ao ano calendário de 2006, encontra-se omisso com sua apresentação. Doc. 156 a 165.

Com relação às Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DAFON, as declarações são apresentadas "zeradas" sem a indicação de quaisquer valores. Doc. 166 a 252.

Consultando o sistema de recebimentos da Receita Federal "Sistema SINAL" verifiquei que o contribuinte realizou parcialmente o pagamento relativo a duas competências de PIS e duas competências de COFINS (agosto e dezembro de 2005) de valores insignificantes. Doc. 253 e 254.

Não foram localizados quaisquer recolhimentos para o IRPJ e a CSLL.

Em contra-partida, os trabalhos fiscais apuraram vendas líquidas de produção do estabelecimento nos montantes anuais de R\$ 17.138.925,41 e de R\$ 48.336.985,39 nos anos de 2005 e 2006, respectivamente.

Os dois anos em conjunto importaram omissão de vendas à ordem de R\$ 65.475.910,80.

Das três declarações instituídas pela Receita Federal (DIPJ, DCTF e DACON) o contribuinte omite-se sistematicamente em declarar seu movimento econômico e seus débitos tributários, muito embora, tenha tido uma expressiva movimentação econômica e ter gerado milhares de reais de crédito tributário para ser recolhido aos cofres públicos.

Com tal atitude é certo que a Empresa buscou ocultar-se e escapar aos controles fiscais instituídos pela Administração Tributária, com o fim de impedir o conhecimento de sua movimentação econômica, do fato gerador dos tributos devidos e de sua correta determinação.

Os fatos narrados demonstram a intenção da Empresa em lesar o Erário Público, quer seja não denunciando quaisquer valores nas diversas Declarações instituídas pela Receita Federal, quer seja não realizando o pagamento dos tributos devidos.

O contribuinte tinha consciência da conduta adotada, agiu de forma reiterada por longo período, querendo almejar o resultado desejado ou, ao menos, assumiu os riscos de produzi-los.

O acórdão recorrido afastou a qualificadora entendendo que a contribuinte, apesar de ter entregue declarações para o Fisco Federal sem movimentação (DIPJ's, DCTF's e DACON's), apresentou à Fiscalização o Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 16/153), de onde foram extraídos os valores das receitas auferidas, colaborando, assim, com as autoridades autuantes.

Penso que a decisão recorrida não foi a mais acertada, e que ela merece reparo.

O primeiro aspecto é que o fato de a contribuinte colaborar com as autoridades fiscais durante os trabalhos de auditoria não tem o condão de afastar a infração já efetivamente praticada em momento anterior. Com efeito, a conduta da contribuinte durante a ação fiscal tem implicação com a hipótese de agravamento da multa (pela negativa na prestação de esclarecimentos à Fiscalização), figura que não se confunde com a qualificação da multa (relacionada a infrações cometidas antes do início do procedimento fiscal).

No caso, vê-se que antes do início da ação fiscal não houve prestação de qualquer informação à Receita Federal. Ao contrário disso, houve apresentação para o Fisco Federal de declarações com informações "zeradas", como se a empresa estivesse inoperante, sem movimento, o que revela claramente a intenção da contribuinte em impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (Lei 4.502/64, art. 71, I).

Não se trata aqui de apuração de omissão de receitas por presunção legal. Houve efetivamente omissão de receitas operacionais, e as declarações "zeradas", em branco, **configuram prova direta dessa omissão intencional.**

O 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.

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.

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 à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Os fatos apontados acima configuram evidência suficiente para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a omissão de receitas decorreu de dolo da contribuinte.

As vendas líquidas de produção do estabelecimento somaram R\$ 17.138.925,41 em 2005, e R\$ 48.336.985,39 em 2006, e nada justifica a apresentação de declarações zeradas, como se a empresa estivesse inoperante, sem movimento, ao mesmo tempo em que auferia faturamento nessa monta.

Não é razoável supor que a conduta da contribuinte tenha sido fruto de mero erro ou negligência, até porque os quatro recolhimentos que ela fez (dois para o PIS e dois para a COFINS), conforme mencionado anteriormente, são totalmente insignificantes, não guardam nenhuma proporção com o faturamento da empresa, o que também comprova a sua intenção de não recolher tributo algum.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a multa qualificada de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 14120.000069/2008-47
Acórdão n.º **9101-002.259**

CSRF-T1
Fl. 11

CÓPIA