



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001122/2006-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.408 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2021
Recorrente MORRO DOS ANJOS LLF AGROPECUARIA EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. REITERAÇÃO INFRACIONAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS APRESENTADOS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. NÃO CONHECIMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial que apresenta como Acórdãos paradigmas decisões baseadas em arcabouço fático, relevante para a matéria questionada, diverso daquele que se revela nos autos. Da mesma forma, diante de tal disparidade nos julgamentos, não resta instaurado o necessário dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto, que conheciam do recurso com base no segundo paradigma. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.408 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001122/2006-74

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* (fls. 1.663/1.672) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1103-000.286** (fls. 1.581/1.590), complementado pelo Acórdão n.º 1201-001.884 (fls. 1.619/1.625), proferido este último em sede de *embargos de declaração*, acolhidos sem efeitos infringentes, na parte em que o Colegiado, por voto de qualidade, manteve a qualificação da multa de ofício.

A ementa dessa parte do *decisum* recebeu a seguinte redação:

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS

Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada.

Em resumo, o litígio decorre de *Autos de Infração* (fls. 1.330/1.357), que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), na sistemática do lucro presumido, referentes ao primeiro trimestre de 2002 e primeiro a quarto trimestres de 2003, em razão da identificação de omissão de receitas financeiras à tributação.

De acordo com o *Termo de Verificação Fiscal* (“TVF” de fls. 1.358/1.364):

(...)

O Objeto Social da empresa descrito no contrato social inicial e na alteração de 03 de agosto de 2.004 é “**participação em empreendimentos e em outras empresas, intermediações de negócios, exceto na área imobiliária**”.

A empresa optou nos dois anos objeto desta fiscalização pela declaração através do Lucro Presumido Trimestral, conforme pode ser verificado nas cópias das DIPJ's do processo de auto de infração; intimada a apresentar os registros contábeis ela nos encaminhou os Livros-Caixas, cujas cópias também constam do processo citado; ali só estão registradas receitas advindas de prestação de serviços; instada por este auditor para comprovar essa prestação, alegou que os livros fiscais referentes ao ISS e as notas fiscais foram extraviadas e nos apresentou publicação em jornal (vide folhas 90 deste).

Confrontados os registros destes Livros-Caixas com os dados das DIRF's que constam em arquivos desta Receita Federal e que foram encaminhadas por fontes pagadoras de rendimentos ao beneficiário - no caso, a STOCKLOS - constatamos um valor significativo de rendimentos em Day-Trade e em Renda Fixa não contabilizado; solicitamos ao contribuinte a documentação dessas operações e o esclarecimento da falta de registros contábeis e de declarações dessas receitas que deveriam ter sido submetidas à tributação. O contribuinte nos encaminhou as Notas de Corretagem das diversas corretoras que operaram em nome dele, com anexos de alguns relatórios destas, referentes às operações. Confirmadas pelo próprio contribuinte que as operações foram realizadas e não tendo o mesmo justificado a causa do não registro destas operações na contabilidade da empresa, houve por bem solicitar da alta administração desta Receita Federal que fosse emitida duas RMF's - Requisições de Informações da Movimentação Financeira à CIA BRASILEIRA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA e à B M & F, no que fomos atendidos.

Com os dados completos fornecidos pelas corretoras, através do próprio contribuinte, e mais as informações fornecidas eletronicamente e através de papéis pelas duas Bolsas,

ficamos de posse do total da receita sonogada à tributação por parte do contribuinte. Para apuração da base de cálculo dos quatro tributos federais sonogados, separamos as operações em Renda Variável e Renda Fixa; no caso da Renda Variável, a subdividimos em quatro partes, segundo suas características próprias e a forma como os dados nos foram fornecidos: operações na BM&F, Operações de Day-Trade na Bovespa, Operações à-Vista na Bovespa e Operações em Opções (exceto Day Trade).

A demonstração detalhada dos cálculos para apuração de cada um dos tipos de operações estão no processo de auto de infração (ver parte I deste Termo onde estão citadas as folhas correspondentes).

(...)

IV – DO DIREITO

Reza o artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) que “o lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo:

.....

III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução de imposto a pagar ou restituição indevida.

Citar o artigo 18 das Lei nº 9.317 de 1996 e o artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1.996.

V - DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

O dolo é caracterizado pela intenção dos agentes na obtenção dos resultados a seguir:

- 1- Ocultação do fato gerador pela falta de escrituração das operações da aplicação no mercado financeiro;**
- 2- Não oferecimento à tributação do ganho líquido obtido nessas operações.**
- 3- Falta de declaração e falta de recolhimento dos tributos devidos referentes a elas.**

O agravamento da multa de ofício é decorrente da conduta dos agentes por ser considerada em tese, como crime contra a ordem tributária, conforme legislação e comentários a seguir:

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, dispõem do seguinte modo:

(...)

Após apresentação de *impugnação* (fls. 1.376/1.393), a DRJ proferiu Acórdão (fls. 1.441/1.469) que julgou os lançamentos parcialmente procedentes. Em síntese, a decisão de piso rejeitou todas as alegações de nulidade e, no mérito, identificou incorreções nos cálculos dos tributos apurados nas planilhas constantes do TVF, principalmente de rendimento em operações com Futuros/BMF, cancelando grande parte das exigências (o que ensejou *recurso de ofício*) e mantendo a aplicação da multa qualificada.

A contribuinte interpôs *recurso voluntário* (fls. 1.480/1.506), onde basicamente reitera as alegações de defesa.

Em seguida foi proferido o referido Acórdão nº 1103-000.286 (fls. 1.581/1.590), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário (para cancelas as exigências de PIS e COFINS) e negou provimento ao recurso de ofício.

Houve oposição de embargos de declaração (fls. 1.619/1.625) pela contribuinte, embargos estes admitidos (fls. 1.646/1.650) e, em seguida, acolhidos sem efeitos infringentes pelo Colegiado *a quo* (cf. Acórdão 1201-001.884 – fls. 1.717/1.729).

Cientificada da decisão de segunda instância, a contribuinte apresentou recurso especial (fls. 1.663/1.672) a esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, suscitando divergência jurisprudencial em relação à cobrança de multa qualificada.

Ato contínuo, despacho de fls. 1.756/1.759 deu seguimento ao *manejo especial* nos seguintes termos:

(...)

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria **multa de ofício qualificada por prática reiterada**, sendo indicados os acórdãos paradigma a seguir:

Acórdão nº 1402-001.954 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir reproduzida na parte em que interessa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

Acórdão nº 9101-001.537 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir reproduzida na parte em que interessa:

MULTA QUALIFICADA DE 150%. *A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para a qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar-se a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir os autos com documentos que comprovem a acusação.*

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente destaca dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas os seguintes excertos:

Acórdão recorrido

“Nos autos, verifica-se que o contribuinte de forma reiterada, no período de agosto/2002 a dezembro/2003, omitiu da escrituração do Livro Caixa e da Declaração de Rendimentos os valores de rendimentos financeiros de operações realizadas na Bovespa e BMF, e deixou de recolher os valores dos tributos devidos sobre tais rendimentos.

Tal prática reiterada não pode ser atribuída a erro, mas evidencia omissão intencional (dolosa), e, assim, deve ser aplicada a multa qualificada nos termos da autuação.”

Acórdão paradigma nº 1402-001.954

“(…) Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta a intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, redução do lucro tributável através de lançamento de despesas indevidas, bem como a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade ou montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a interposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96. (...)”

Da análise, dos autos do processo, resta claro a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos (simulação e prática reiterada) para declarar menos receitas auferidas ou reduzir o lucro tributável de forma indevida. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informação ao fisco, de forma reiterada, em sua declaração de imposto de renda divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir seu imposto de renda. (...)”

Acórdão paradigma nº 9101-001.537

“(…) A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração inexata, com valor inferior ao apurado pela fiscalização não é, por si só, motivo para qualificação da penalidade. A hipótese prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. Para aplicar-se a multa qualificada de 150%, a fiscalização deve instruir os autos com documentos que comprovem a acusação. (...)”

Assim sendo, a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação de multa qualificada. Para tanto, se faz necessária a apresentação de um robusto conjunto probatório, capaz de deixar evidente a conduta fraudulenta.”

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos ora contrapostos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No recorrido, entendeu-se que a prática reiterada de omissão de receitas não pode ser atribuída a erro, mas sim a uma omissão dolosa, que enseja a qualificação da multa de ofício.

Por sua vez, nos paradigmas, exarou-se o entendimento de que reiteração de conduta, por si só ou acompanhada de outras práticas que não configuram dolo ou fraude, não dá azo à aplicação de multa qualificada.

Ante o exposto, neste juízo de cognição sumária, conclui-se que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada e que foram atendidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso especial.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu *contrarrazões* (fls. 1.761/1.767), pugnando pela improcedência das razões recursais e consequente manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atendeu aos demais requisitos legais, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Não obstante, entendo que o *segundo paradigma* (Acórdão n.º **9101-001.537**) não é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática com o caso presente.

Mais precisamente, naquele caso a multa qualificada foi afastada em razão da adoção da premissa de possibilidade de erro do contribuinte ao omitir as receitas que foram lá tributadas de ofício. Veja-se, a propósito, a seguinte passagem desse julgado:

(...)

No caso em tela, a Fazenda não conseguiu demonstrar o dolo objetivamente na prática do contribuinte, sendo mister aplicar a norma do artigo 112 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “ *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*”

Nesse ponto, há que se considerar a possibilidade de ter ocorrido mero erro por parte do contribuinte, uma vez que os valores tributáveis de omissão de receitas constantes do auto de infração, que foram mantidos, para os exercícios de 2001, 2002 e 2003 são, respectivamente, de R\$ 1.712,49, R\$ 5.250,46 e 60.966,55 (fl. 06 do auto de infração). .

Nestes termos, se por um lado seria cabível a multa qualificada pela utilização de prova da reiterada omissão de receitas, entendo que no presente caso, considerando o conjunto fático, é descabida a sua imposição uma vez que o Fisco não logrou êxito em demonstrar o dolo da conduta do contribuinte e os fatos apontam para a possibilidade de ocorrência de mero erro de escrituração contábil.

Aqui, diferentemente, o Colegiado *a quo* descartou a possibilidade de mero erro, entendendo que a reiteração da omissão de receitas financeiras revelaria conduta dolosa. Nas palavras do voto condutor da decisão recorrida:

Nos autos, verifica-se que o contribuinte de forma reiterada, no período de agosto/2002 a dezembro/2003, omitiu da escrituração do Livro Caixa e da Declaração de Rendimentos os valores de rendimentos financeiros de operações realizadas na Bovespa e BM&F, e deixou de recolher os valores dos tributos devidos sobre tais rendimentos.

Tal prática reiterada não pode ser atribuída a erro, mas evidencia omissão intencional (dolosa), e, assim, deve ser aplicada a multa qualificada nos termos da autuação.

Diante, então, dessa dessemelhança fática, descarto o Acórdão n.º **9101-001.537** como *paradigma*.

O mesmo, porém, não se pode falar do Acórdão n.º **1402-001.954**, o qual considero, na mesma linha do despacho de admissibilidade de fls. 960/962, suficiente para fins de demonstrar a necessária divergência jurisprudencial.

Com efeito, apesar da autuação daquele caso não se confundir com a deste - afinal a exigência lá analisada decorre de glosa de despesas, exclusões de receitas e não tributação de

ganhos de capital, ao passo que a daqui diz respeito à omissão de receitas financeiras – já na ementa verifica-se que prevaleceu entendimento contrário ao da decisão recorrida, *in verbis*: “A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização”.

E do voto condutor extrai-se que:

(...)

Da análise, dos autos do processo, resta claro a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos (simulação **e prática reiterada**) para declarar menos receitas auferidas ou reduzir o lucro tributável de forma indevida. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, **de forma reiterada**, em sua declaração de imposto de renda divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas e/ou redução indevida do lucro tributável, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, pois a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

(...)

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de simples omissão de receitas ou despesa não dedutível, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de simples omissão de receitas, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a falta de registro de alguma venda efetuada não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de receitas apurada, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, reduziu indevidamente a base tributável do imposto e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido de que se trata de simples omissão de receitas.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples dedução indevida de despesas; a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de

receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

(...)

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, receitas, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. **A informação de que o suplicante deixou de adicionar ao lucro do exercício para fins apuração da base de cálculo do tributo de alguma receita em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.**

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo ser mantida a decisão recorrida. (GRIFAMOS)

(...)

Como se percebe, o Colegiado que julgou o *primeiro paradigma* entendeu, ao contrário da decisão ora recorrida, que a omissão de receitas, independentemente do seu *volume* ou de sua *periodicidade*, é insuficiente para qualificar a multa.

Dessa forma, tudo leva a crer que, caso o presente processo fosse submetido ao referido Colegiado, a presente decisão potencialmente seria reformada, fato este que, a meu ver, caracteriza o dissídio jurisprudencial sobre a matéria “multa qualificada por prática reiterada”.

Conheço, portanto, do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado

Ousando divergir do bem fundamentado e robusto voto do I. Relator, registra-se aqui a discordância pontual do seu entendimento no que tange apenas ao conhecimento, especificamente em relação à *presteza* do v. Acórdão nº 1402-001.954, paradigma apresentado, para o manejo recursal.

Pois bem, analisando tal v. Aresto paradigmático não é possível se extrair com a precisão e a certeza necessárias se o cancelamento da penalidade qualificada, referente à infração apurada, deu-se pelo enfrentamento e afastamento da reiteração como seu motivo ou pela *absolvição* da conduta do contribuinte, não enxergando os Julgadores no ilícito tributário, como um todo, o *evidente intuito de fraude*.

Confira-se trechos de tal v. Acórdão nº 1402-001.954 que evidenciam tal impossibilidade:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

A simples omissão de receitas, mesmo sendo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Assim, para se proceder a qualificação da multa de ofício exige-se que a mesma seja devidamente comprovada e justificada nos autos do processo. Além disso, exige-se que o sujeito passivo tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964.

(...)

Desta conduta conclui-se, que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de glosas de despesas e omissão de ganhos de capital. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que a contribuinte deliberadamente reduziu o lucro tributável, formando, nesta linha de pensamento, a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que estaria comprovada nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, redução do lucro tributável através de lançamento de despesas indevidas, bem como a omissão de receitas, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas ou redução indevida de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, resta claro a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria

caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos (simulação e prática reiterada) para declarar menos receitas auferidas ou reduzir o lucro tributável de forma indevida. Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, de forma reiterada, em sua declaração de imposto de renda divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas e/ou redução indevida do lucro tributável, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, pois a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pela própria contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores não caracterizariam as despesas indevidas apontada pela autoridade fiscal lançadora. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que as despesas lançadas teriam amparo legal, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e considerar os valores apurados como sendo redução indevida do lucro tributável glosando as despesas lançadas como fonte redutora do lucro tributável aumentando a base de cálculo tributável nos anoscalendário questionados.

(...)

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de simples omissão de receitas ou despesa não dedutível, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de simples omissão de receitas, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

Como se observa de tais trechos, em tal v. Acórdão, não houve a análise específica da reiteração como causa, bastante, para a qualificação da multa de ofício.

O *ratio decidendi* para o afastamento da duplicação da pena ordinária foi muito mais *amplo*, simplesmente entendendo não haver fraude na conduta de omitir receitas, defendendo que o apenamento qualificado destina-se a situações em que a conduta do contribuinte transparece *delitos* muito mais graves.

Na medida que não houve tal enfretamento direto, isolado e específico da reiteração como motivo singular para a qualificação da multa (e a conclusão pelo sua improcedência, prestando-se para arrimar a pretensão da Contribuinte nesse feito), o v. Acórdão

nº 1402-001.954 não se apresenta como paradigma válido para ensejar o conhecimento dessa matéria por esta C. 1ª Turma da CSRF.

Diante de todo o exposto, respeitosamente e prestando as devidas homenagens ao I. Relator, nestes termos, diverge este Conselheiro para não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella