



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

Processo n° 18471.000258/2008-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.970 – 1ª Turma
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PR SERVIÇOS, LOCAÇÃO, NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES IMOBILIARIAS EIRELLI - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

A omissão reiterada de informações ao Fisco (recorrência) em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância) pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada. Não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. A conduta da contribuinte durante os trabalhos de auditoria também reforça o dolo na supressão dos tributos, em momento anterior. Foram inúmeros os termos de intimação, e conforme registrado no Termo de Constatação de Infração, o contribuinte não logrou êxito em respondê-los, nem tão pouco justificou e ou comprovou a origem dos recursos depositados em suas várias contas bancárias. A informação de que a contribuinte poderia estar vendendo a particulares veículos adquiridos com benefícios fiscais só agrava a infração de omissão de receita pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Livia De Carli Germano, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

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), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente ao que se decidiu sobre a aplicação da multa qualificada de 150%.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1803-002.320, de 27/08/2014, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras questões, por unanimidade de votos, decidiu reduzir a multa de 150% para o percentual de 75%, relativamente às exigências fiscais que subsistiram no curso do presente processo, apuradas com base na infração de omissão de receitas.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2007, 2008

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A pessoa jurídica fica sujeita à presunção legal de omissão de receita caracterizada pelos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Havendo previsão legal e procedimento administrativo instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelo órgão fiscal tributário não constitui quebra do sigilo bancário, mas de mera transferência de dados protegidos às autoridades obrigadas a mantê-los no âmbito do sigilo fiscal.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A multa de ofício proporcional é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta culposa.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de CSLL, de COFINS e de INSS sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Ricardo Diefenthaeler e Carmen Ferreira Saraiva que negavam provimento em relação à dedução da base de cálculo do valor da receita constante na DIPJ. Designado o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes para redigir o voto vencedor. Ausente justificadamente o Conselheiro Henrique Heiji Erban.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

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

DOS FATOS.

- imputou-se ao contribuinte multa de ofício no percentual de 150%. A incidência da multa qualificada recebeu a devida justificativa por parte da Fiscalização (fls. 226):

A presente ação fiscal iniciou-se com base na representação do Ministério Público Federal do Rio de Janeiro, solicitando avaliar a oportunidade e a conveniência para possível ação fiscal em empresas que praticaram venda, a particulares, de veículos novos adquiridos por locadoras e transportadoras,

de modo direto das concessionárias, com benefícios fiscais, para suposta composição de frota. Segundo o Ministério Público Federal, o contribuinte adquiriu 48 (quarenta e oito) veículos no ano de 2004.

A denúncia foi encaminhada ao DIPAC, que analisou a declaração da empresa e junto com o dossiê de dados internos da Receita Federal do Brasil programou para o ano-calendário de 2004 a operação movimentação financeira, por verificar incompatibilidade entre a receita declarada e a movimentação financeira.

Tendo em vista que: 1) o contribuinte não registrou contabilmente a movimentação financeira ocorrida durante o ano-calendário de 2004 nas seguintes instituições financeiras: Banco Banerj - Ag. 3432 - conta nº 09445-0; Banco Bradesco - Ag. 1075-8, conta nº 60.614-6; Banco Itaú - Ag. 6138 - conta nº 04572-6; Banco Santander - Ag. 00247 - conta nº 0082335940; e Banco HSBC - Ag. 1609 - conta nº 06712-40; 2) o contribuinte não logrou êxito em responder, nem tampouco justificar e ou comprovar a origem dos recursos descritos no Termo de Intimação lavrados em 02.04.2007, 24.04.2007, 22.05.2007, 20.06.2007, 23.07.2007, 02.08.2007, 11.08.2007, 03.10.2007, 30.1.2007, 28.12.2007, 25.02.2008 e 05.04.2008.

Devido à evidente OMISSÃO DE RECEITA, da Representação do Ministério Público Federal, enfim, o conjunto dos fatos levou a fiscalização a majorar a multa de ofício para 150%, procedendo-se à devida Representação Fiscal para Fins Penais.

- tendo a fiscalização apurado que as receitas declaradas representam menos de 17% das receitas omitidas, conforme se extrai do relatórios fiscal às fls.: 238:

A movimentação financeira total ocorrida nas contas bancárias do contribuinte soma R\$ 1.427.275,26, sendo que a Receita Declarada na DIPJ 2005 soma o valor de R\$ 304.283,00.

- insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo* que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa do lançamento de ofício de 150% ao percentual de 75%. Confira-se a ementa do acórdão: [...];

- o colegiado *a quo* entendeu que não ficou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual afastou a qualificação da multa. Data máxima vênia, o r. acórdão, consoante se verá a seguir, merece reforma;

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL.

- cuida-se de autuação por omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, relativa aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004, tendo sido imputada multa de ofício no percentual de 150%, em virtude da caracterização de evidente intuito de fraude;

- trata-se nos autos de típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de declarar valor

inferior ao efetivamente auferido. O contribuinte demonstrou, ao omitir significativa quantia de rendimentos no ano-calendário de 2004, a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

- desse modo, apresenta-se sem qualquer pecha a majoração da multa imposta ao contribuinte, considerando-se todo o corpo probatório e indiciário que instrui os presentes autos, bem demonstrando a materialidade da conduta dolosa do sujeito passivo;

- nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu pela manutenção da multa qualificada imposta ao contribuinte a colenda Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão 203-09.098, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária, cuja ementa se transcreve abaixo:

Acórdão : 203-09.098

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - 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 infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430. (...) Recurso ao qual se nega provimento.

- o 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;

- com efeito, o v. acórdão ora recorrido desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (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), cujo teor é o seguinte: [...];

- para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.), que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é

explicita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

- o mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n 4.502/64. Dispõem tais artigos: [...];

- verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento;

- repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal;

- pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do(a) 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 n° 4.502/64 a que remete a Lei n° 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1°, 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);

- de acordo com a autuação, durante todo o ano-calendário de 2004, apenas cerca de 17% das receitas auferidas e apuradas pela Fiscalização foram escrituradas no Livro Caixa. Vale a pena transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal:

A movimentação financeira total ocorrida nas contas bancárias do contribuinte soma R\$ 1.427.275,26, sendo que a Receita Declarada na DIPJ 2005 soma o valor de R\$ 304.283,00.

- como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de omitir rendimentos significativos, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprovou a respectiva origem. Tais práticas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada. Reforça tal constatação o fato de ter sido o contribuinte sujeito à representação fiscal para fins penais;

- 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;

- a esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Regis Prado (PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal — 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109) afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo;

- o tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor — valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno);

- o tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo). Assevera o autor: [...];

- para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar;

- no seu magistério, Fernando Capez (CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129) assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal);

- daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada;

- tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apuração de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, em atividade que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada pela fiscalização a multa de 150%;

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;

DO PEDIDO

- 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 nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 26/04/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

I - Matéria objeto do recurso especial

A Fazenda Nacional insurge-se contra a parte do acórdão em que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício.

[...]

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Passo à verificação da divergência apontada no recurso, quanto à matéria suscitada no recurso:

- Manutenção da multa qualificada de 150%.

A Recorrente pugna pela manutenção da multa de 150% sob o argumento de que o fato de a contribuinte declarar menos de 17% das receitas, tendo-se comprovado omissão decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, ensejaria a manutenção da multa tal como foi imputada.

Na decisão vergastada, adotou-se o entendimento de que haveria, tão somente, conduta culposa da contribuinte, afastando-se o dolo.

O acórdão trazido à divergência foi assim ementado: [...];

Como se constata, o paradigma decidiu no mesmo sentido externado pela Recorrente, o de que a conduta reiterada de omitir à tributação significativa parte de suas receitas manifesta a intenção dolosa do agente, ensejando a majoração do percentual da multa de ofício.

Tendo em vista que o acórdão combatido julgou que tal conduta se resumiria ao tipo culposo, considero comprovada a divergência.

DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

Em 25/05/2016, a contribuinte foi intimada do Acórdão nº 1803-002.320, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, e ela não apresentou nem recurso especial contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável, e nem contrarrazões ao recurso da PGFN.

Processo nº 18471.000258/2008-91
Acórdão n.º **9101-003.970**

CSRF-T1
Fl. 10

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS, COFINS e INSS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2004.

A autuação fiscal está baseada em omissão de receita apurada a partir de depósitos bancários não escriturados, com origem não comprovada.

A contribuinte era optante do Simples, e o lançamento foi realizado de acordo com as regras desse sistema de tributação.

A omissão de receitas ainda gerou uma segunda infração - "insuficiência de recolhimento" sobre a receita declarada, em razão das mudanças de faixa de faturamento no decorrer do ano.

Para os valores apurados em razão da infração principal (omissão de receita), foi aplicada a multa qualificada de 150%. E para a segunda infração (insuficiência de recolhimento), foi aplicada a multa normal de 75%.

A autuação fiscal foi integralmente mantida pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para fins de desqualificar a multa de ofício aplicada, e também para deduzir as receitas declaradas da base de cálculo dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Com seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a multa qualificada para a infração de omissão de receitas.

Antes de adentrar no mérito do recurso especial, é preciso fazer algumas considerações sobre sua admissibilidade.

O acórdão recorrido afastou a qualificadora dizendo, entre outras coisas, que "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, nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 14":

[...]

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício proporcional qualificada.

Via de regra, a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a

lei, é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação da falta de pagamento ou recolhimento, pela falta de declaração e pela declaração inexata de obrigações tributárias pelo sujeito passivo.

Tem-se que a multa de ofício proporcional pode ser reduzida nos seguintes percentuais, se o sujeito passivo, uma vez notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício: [...];

Houve constituição do crédito tributário pelo lançamento direito e a Recorrente não efetuou o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos lançados de ofício até a notificação da decisão administrativa de primeira instância, de modo que tem cabimento a aplicação da multa de ofício proporcional.

No presente caso, não se verifica a má-fé, a omissão dolosa, o ajuste doloso tampouco a simulação ou falsificação de documentos. Houve tão-somente a comprovação, de plano, da conduta culposa do agente, que é a falta cometida contra um dever, por ação ou omissão, de forma a evidenciar a inobservância de diligência que deveria ser observada quando da prática de um ato a que se está obrigado.

A aplicação da multa de ofício proporcional qualificada não se justifica tão-somente pela falta de registro contábil da movimentação financeira, ou seja, dos valores creditados na conta-corrente nº 094450 da agência nº 3432 do Banco Banerj S/A, fls. 3538, na conta-corrente nº 60.6146 da agência nº 10758 do Bradesco S/A, fls. 106112, na conta-corrente nº 045726 da agência nº 6138 do Banco Itaú S/A, fls. 4652, na conta-corrente nº 0082335940 da agência nº 00247 do Banco Santander S/A, fls. 5791, e na conta-corrente nº 0671240 da agência nº 1609 do Banco HSBC S/A, fls. 96105, conforme o Termo de Constatação Fiscal, fls. 154164.

Está registrado no Termo de Constatação Fiscal, fls. 154164, cujas informações estão comprovadas nos autos e cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

A presente ação fiscal iniciou-se com base na representação do Ministério Público Federal do Rio de Janeiro, solicitando avaliar a oportunidade e a conveniência para possível ação fiscal em empresas que praticaram venda, a particulares, de veículos novos adquiridos por locadoras e transportadoras, de modo direto das concessionárias, com benefícios fiscais, para suposta composição de frota.

Segundo o Ministério Público Federal, o contribuinte adquiriu 48 (quarenta e oito) veículos no ano de 2004.

A denúncia foi encaminhada ao DIPAC que analisou a declaração da empresa junto com o dossiê de dados Internos da Receita Federal do Brasil e programou para o ano calendário de 2004 a operação movimentação financeira por verificar incompatibilidade entre a receita declarada e a movimentação financeira.

Tendo em vista que:

1) O contribuinte não registrou contabilmente a movimentação financeira ocorrida durante o ano-calendário de 2004 nas seguintes instituições financeiras: Banco Banerj Ag. 3432 conta nº 094450, Banco Bradesco Ag. 10758 conta nº 60.6146 e Banco Itaú Ag. 6138 conta nº 045726, Banco Santander Ag. 00247 conta nº 0082335940 e Banco HSBC Ag. 1609 conta nº 0671240;

2) O contribuinte não logrou êxito em responder, nem tão pouco, justificar e ou comprovar a origem dos recursos descritos nos Termos de Intimação lavrados em 02/04/2007, 24/04/2007, 22/05/2007, 20/06/2007, 23/07/2007, 02/08/2007, 11/08/2007, 03/10/2007, 30/11/2007, 28/12/2007 e 25/02/2008.

Observe-se que a representação do Ministério Público Federal do Rio de Janeiro teve por escopo a simples avaliação da "oportunidade e a conveniência para possível ação fiscal em empresas que praticaram venda, a particulares, de veículos novos adquiridos por locadoras e transportadoras".

Esses fatos não são suficientes para exigir a multa de ofício qualificada, pois, "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", nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 14. No presente caso, deve-se reduzir para 75% o percentual da multa de ofício proporcional aplicada. A conclusão oferecida pela defendente subsiste nesse particular.

É preciso registrar que a referida súmula foi citada no sentido de reforço de argumentação, e que ela não engloba todo o fundamento do acórdão recorrido, e nem poderia servir a esse fim porque o seu comando não é de aplicação direta, objetiva, nem tem alcance para tanto.

Com efeito, o próprio texto da Súmula CARF nº 14 faz uma devida ressalva para a sua aplicação.

A súmula não diz que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos não autoriza a qualificação da multa de ofício, o que ela diz é que "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".

Essa ressalva no conteúdo da súmula restringe o seu alcance, e mitiga o seu comando. A questão que se apresenta é: se a omissão significativa de rendimentos configura ou não a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (evidente intuito de fraude), questão que está além da citada súmula, porque não pode ser respondida por ela.

E é exatamente por isso que existem muitas decisões do CARF (como o paradigma trazido pela PGFN) que mantém a qualificadora em autuações senão idênticas, ao menos muito semelhantes à que sendo ora examinada.

Acertado, portanto, o exame de admissibilidade do recurso especial.

A divergência restou comprovada e o recurso deve mesmo ser conhecido. Pelas razões acima expostas, não se aplica aqui a regra regimental que veda a apreciação de recurso especial contra "decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF" (art. 67, §3º, do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015).

Logo, conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

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

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

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

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

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

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.

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

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.

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

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

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

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

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

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

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

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

Vale também transcrever trechos do voto que orientou o Acórdão nº 1201-000.841, de 06/08/2013, da lavra do mesmo conselheiro acima mencionado:

Mas antes de arrolar as razões pelas quais entendo haver sido comprovado o dolo, desejo refutar a idéia segundo a qual não seria possível qualificar-se a multa de ofício em casos de presunção de omissão de receita. Como a prova do dolo é sempre indireta, os defensores dessa idéia afirmam que haveria "presunção da presunção".

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

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

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

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

O voto vencedor que orientou o já referido Acórdão nº 1201-001.048, de 04/06/2014, que subsidiou a ementa transcrita acima, traz outros referenciais sobre o tema em pauta:

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

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

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

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

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

Mesmo sem adentrarmos nos alicerces teóricos dessa afirmação², é intuitivo que, no mais das vezes, o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, por vezes, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

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

Outro exemplo. No rumoroso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançar um convencimento com grau de "certeza" acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que

² Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confirma James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers).

se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

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

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

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

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

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a "verdade dos fatos" quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

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

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

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

⁴ Essa minimização do subjetivismo é maior ainda quando se considera que o processo administrativo fiscal ainda poderá ser submetido à apreciação judicial.

segundo esse critério, os elementos de prova "provarão" o dolo se, e somente se, me proporcionarem o convencimento, para além de qualquer dúvida razoável, de que o agente agiu dolosamente.

Pois bem, o Termo de Constatação de Infração (e-fls. 153/156 do vol. 1) aponta os seguintes fatos para justificar a qualificação da multa:

A movimentação financeira total ocorrida nas contas bancárias do contribuinte soma R\$ 1.427.275,26, sendo que a Receita Declarada na DIPJ 2005 soma o valor de R\$ 304.283,00.

A presente ação fiscal iniciou-se com base na representação do Ministério Público Federal do Rio de Janeiro, solicitando avaliar a oportunidade e a conveniência para possível ação fiscal em empresas que praticaram venda, a particulares, de veículos novos adquiridos por locadoras e transportadoras, de modo direto das concessionárias, com benefícios fiscais, para suposta composição de frota. Segundo o Ministério Público Federal, o contribuinte adquiriu 48 (quarenta e oito) veículos no ano de 2004.

A denúncia foi encaminhada ao DIPAC que analisou a declaração da empresa junto com o dossiê de dados Internos da Receita Federal do Brasil e programou para o ano calendário de 2004 a operação movimentação financeira por verificar incompatibilidade entre a receita declarada e a movimentação financeira.

Tendo em vista que:

1) O contribuinte não registrou contabilmente a movimentação financeira ocorrida durante o ano-calendário de 2004 nas seguintes instituições financeiras: Banco Banerj - Ag. 3432 - conta nº 09445-0, Banco Bradesco - Ag. 1075-8 - conta nº 60.614-6 e Banco Itaú - Ag. 6138 - conta nº 04572-6, Banco Santander - Ag. 00247 - conta nº 0082335940 e Banco HSBC - Ag. 1609 - conta nº 06712-40;

2) O contribuinte não logrou êxito em responder, nem tão pouco, justificar e ou comprovar a origem dos recursos descritos nos Termos de Intimação lavrados em 02/04/2007, 24/04/2007, 22/05/2007, 20/06/2007, 23/07/2007, 02/08/2007, 11/08/2007, 03/10/2007, 30/11/2007, 28/12/2007 e 25/02/2008.

Devido a evidente OMISSÃO DE RECEITA, da Representação do Ministério Público Federal, enfim, o conjunto dos fatos levou a fiscalização a majorar a multa de ofício para 150%, procedendo-se a devida Representação Fiscal Para Fins Penai

Os fatos apontados configuram evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a infração apurada tem a marca do dolo da contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica, relativamente a todo o ano-calendário de 2004, omitir receitas em valores tão significativos, quando comparados com as receitas declaradas ao Fisco.

Há relevância na infração, porque a contribuinte omitiu valores bastante significativos quando comparados com as receitas declaradas. E também há recorrência, porque essa forma de proceder foi constatada ao longo dos doze meses fiscalizados. Não se trata da omissão relativa a um simples depósito bancário, ou a alguns poucos depósitos.

A conduta da contribuinte durante os trabalhos de auditoria também reforça o dolo na supressão dos tributos, em momento anterior. Foram inúmeros os termos de intimação, e conforme registrado no Termo de Constatação de Infração, o contribuinte não logrou êxito em respondê-los, nem tão pouco justificou e ou comprovou a origem dos recursos depositados em suas várias contas bancárias.

Destaco ainda a circunstância de que a ação fiscal foi motivada por "representação do Ministério Público Federal do Rio de Janeiro, solicitando avaliar a oportunidade e a conveniência para possível ação fiscal em empresas que praticaram venda, a particulares, de veículos novos adquiridos por locadoras e transportadoras, de modo direto das concessionárias, com benefícios fiscais, para suposta composição de frota".

Consta ainda a informação de que, "segundo o Ministério Público Federal, o contribuinte adquiriu 48 (quarenta e oito) veículos no ano de 2004."

A meu ver, e ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, essa informação de que a contribuinte poderia estar vendendo a particulares veículos adquiridos com benefícios fiscais só agrava a infração de omissão de receita pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários.

O entendimento defendido pelo acórdão recorrido, no sentido de que "a falta cometida contra um dever, por ação ou omissão, de forma a evidenciar a inobservância de diligência que deveria ser observada quando da prática de um ato a que se está obrigado" configura apenas conduta dolosa não mais está em consonância com a atual jurisprudência administrativa.

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA - CONDOTA REITERADA - Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

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. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Moteiro).

Logo, pelas circunstâncias descritas neste processo, estando presentes o elemento subjetivo (dolo de omitir/retardar o conhecimento do Fisco do fato gerador) e o elemento objetivo (ausência de recolhimento dos tributos devidos), decido que a infração relativa à omissão de receitas se amolda perfeitamente à hipótese descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação), o que leva ao restabelecimento da multa qualificada no percentual de 150%.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Em síntese, voto por CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo