



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

Processo nº 19515.001501/2007-16
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.831 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2017
Matéria Multa. Qualificação.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NACIONAL MERCANTIL COMPUTADORES E SUPRIMENTOS DE INFORMATICA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Os requisitos para a qualificação da multa de ofício estão presentes na hipótese do contribuinte omitir concientemente percentuais elevados de suas receitas de maneira reiterada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinatura digital)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **Nacional Mercantil Computadores e Suprimentos de Informática LTDA** (doravante “**Mercantil**”, “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1402-001.616** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a possibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada, então prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96, pela prática reiterada do contribuinte declarar rendimento inferiores aos efetivamente obtidos na empresa, bem como a aplicação da regra decadencial do art. 173 do CTN.

Conforme se colhe do acórdão recorrido, esses são os fatos presentes neste caso (e-fls. 4801 e seg.):

“Em ação fiscal direta, a contribuinte anteriormente qualificada foi autuada e notificada a recolher ou impugnar os créditos tributários de R\$ 23.040.061,08, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ; R\$ 6.371.241,54, de Contribuição para o Programa de Integração Social — Pis; R\$ 10.535.085,44, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL; e R\$ 29.405.734,32, de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — Cofins, incluídos nesses valores as multas e juros de mora, calculados até 31.05.2007.

2. A infração imputada ao sujeito passivo encontra-se discriminada no relatório fiscal de fls. 1080/1085, que, em síntese é a seguinte:

a. A contribuinte foi intimada, em 05.12.2006 (fls. 20/21), e reintimada em 29.12.2006 (22/23), a apresentar os extratos bancários de suas contas-correntes, de investimentos, além dos Livros Razão, Diário ou Caixa;

b. O descumprimento as intimações motivou a expedição de Requisições de Informações sobre Movimentações Financeiras — RMF's, encaminhadas as instituições financeiras nas quais a contribuinte mantinha contas-correntes e investimentos;

c. Depois de analisar os extratos bancários recebidos das instituições financeiras, foram excluídos os valores correspondentes a transferências entre contas de mesma titularidade, os créditos decorrentes de empréstimos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, saldo devedor CPMF, operações de capital de giro, créditos de leasing, resultando em uma listagem contendo valores depositados/creditados nas contas da contribuinte;

d. A contribuinte foi intimada, em 18.04.2007 (fl. 56), e reintimada, em 11.05.2007 (fl. 893), a comprovar a contabilização e a origem desses valores. Também pelos mesmos instrumentos, o responsável pela empresa Djalma Leonardo de Siqueira foi intimado a comparecer pessoalmente à sede da unidade da Receita Federal em que se processou a fiscalização para prestar esclarecimentos;

e. O responsável pela empresa apresentou-se à auditora-fiscal autuante, em 21.05.2007, ocasião em que informou estar impossibilitado de apresentar a escrituração e os documentos, sob a alegação de que estariam retidos pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais;

f. O lucro foi arbitrado, tomando-se como parâmetro os valores depositados/creditados nas contas bancárias, considerados receitas omitidas, sobre o qual foi aplicado o percentual de 9,6%, já descontados os valores declarados pela contribuinte em suas DIPJs;

g. A multa de 150% foi aplicada porque a fiscalizada declarou à Receita Federal valores de receitas muito inferiores aos que efetivamente ingressaram na empresa;

h. Foi formalizada representação fiscal para fins penais, autuada sob nº 19515.001502/200761.

3. O enquadramento legal encontra-se grafado no campo específico do auto de infração.

Em breve retrospecto processual, a 1ª Turma da DRJ/SPOI, por meio do acórdão n. 16-16.539, julgou a impugnação administrativa parcialmente procedente, mantendo o lançamento em parte (**e-fls. 1280 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

RMF. PRÉVIA CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OFICIALIDADE. OFENSA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste previsão legal ou regulamentar para que o contribuinte seja previamente notificado do ato que determina a expedição de Requisição de Informações sobre a Movimentação Financeira - RMF, incorrendo violação ao princípio da oficialidade ou cerceamento do direito de defesa capazes de inquinar de nulidade o auto de infração lavrado com base em elementos obtidos por este meio de prova.

JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO. EXCEÇÕES.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvada a demonstração de ocorrência de alguma das hipóteses previstas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que constituem infração à legislação de vários tributos implica na obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que o julgamento que reconhece a ocorrência desses eventos repercute em todos os lançamentos a eles vinculado/s.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. INTIMAÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, sell determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos comerciais e fiscais a que estiver obrigado a escriturar.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. CONTRIBUINTE. ONUS DA PROVA.

Presume-se ocorrida a infração de omissão de receitas ou de rendimentos quando valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, não tenham sua origem comprovada por seu titular, mediante documentação hábil e idônea, depois de regularmente intimado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. PRAZO. TERMO INICIAL. POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO. PRIMEIRO DIA. EXERCÍCIO SEGUINTE.

O prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido

começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

AÇÃO FISCAL EM CURSO. ADESÃO AO PAEX. PARCELAMENTO. REQUISITOS. IMPUGNAÇÃO. RENÚNCIA. DESOBEDIÊNCIA. EXCLUSÃO.

O direito ao parcelamento excepcional dos débitos objeto de procedimento fiscal ainda em curso e informados em Declaração PAEX exige a renúncia do contribuinte à impugnação e a quaisquer alegações de direito sobre as quais se funda o referido processo administrativo, configurando-se a inobservância a esse requisito motivo de exclusão do programa de parcelamento.

AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE READQUIRIDA. ADESÃO AO PAEX. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUISITOS.

Descaracterizada a opção pelo PAEX, em relação a débitos em curso de apuração fiscal ainda não concluída à data final prevista para declará-los, não há que se falar em reaquisição de espontaneidade para fins de exoneração da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITA DECLARADA E MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. DIFERENÇA SUBSTANCIAL. ARTIFÍCIOS PARA DIFICULTAR A AUDITORIA FISCAL. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.

A declaração ao Fisco de receita substancialmente inferior A. efetivamente auferida bem como a omissão injustificada do contribuinte em exibir livros e documentos de sua escrituração são artifícios que visam dificultar a auditoria fiscal, caracterizando evidente intuito de fraudar a legislação tributária.

JUROS DE MORA. SELIC. CABIMENTO.

A falta de pagamento de tributo na data de seu vencimento implica em exigi-lo com o acréscimo de juros moratórios calculados com base na taxa Selic, consoante expressa previsão legal

Lançamento Procedente em Parte

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 1352 e seg.**).

O contribuinte, no entanto, apresentou petição de desistência parcial e de seu recurso voluntário, requerendo o seu prosseguimento quanto ao tema da multa qualificada e da contagem do prazo decadencial (**e-fls. 1436 e seg.**).

Nesse seguir, acórdão *a quo*, por considerar ausente no caso concreto a comprovação de *dolo*, por unanimidade dos votos, decidiu desqualificar a multa de ofício para aplicar o percentual de 75%, bem como declarar extinto por decadência o lançamento referente ao período do 4º trimestre de 2001 e 1º trimestre de 2002, aplicando a contagem do prazo decadencial com base no art. 150 do CTN (**e-fls. 4799 e seg.**).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (STJ Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. INAPLICABILIDADE.

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. (Súmula CARF nº 14)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

CSLL, PIS E COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o resultado do julgamento da autuação tida como principal.

Destaca-se o seguinte trecho do voto do i. Conselheiro Relator, *in verbis* (e-fls. 4807 e seg.):

“Para analisar a questão não se pode olvidar que a autuação foi feita com base numa presunção legal. Isso significa que a irregularidade tem origem na assunção de que se obterá o mesmo resultado que se obteve numa generalidade de casos iguais, em virtude de uma lei de frequência de resultados conhecidos.

A norma concede à autoridade o poder de presumir ocorrido esse resultado. Entretanto, a fraude não se presume. Há que se aprofundar a análise dos indícios apurados.

Saliento que, a meu ver, não é o fato de se tratar de apenas um indício que descaracteriza o dolo. Ao contrário, indício é prova e a prova indiciária pode perfeitamente firmar convicção quanto à conduta fraudulenta. Só que, em casos como o presente, é necessária a constatação de fatos agravantes complementares que diferenciem perfeitamente esta situação de outras hipóteses de omissão de receita nas quais é aplicada multa de 75%.

O procedimento de não declarar as receitas, ou declará-las em valores muito inferiores ao auferido, de forma reiterada, foi o principal motivo elencado pela Fiscalização para majorar a multa.”

A PFN, então, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto à qualificação da multa de ofício e a contagem do prazo decadencial, em relação a dois outros acórdãos, cujas ementas seguem parcialmente reproduzidas abaixo (fls. 928 e seg. do e-processo):

ACÓRDÃO Nº 101-96.668

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Recurso Negado.

ACÓRDÃO Nº 1101-00.195

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2000, 2001

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário – 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS EQUIPARADA A CONSIGNAÇÃO Na determinação da base de cálculo do IRPJ relativo aos negócios de revenda de veículos automotores usados equiparados a operações de consignação, pelo regime do lucro presumido, aplicada-se o coeficiente de 32% sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre os valores de aquisição e de revenda.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa – OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Os valores creditados em conta bancária cuja origem não foi comprovada devem ser tributados como omissão de receitas da pessoa jurídica

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omitir da escrituração contábil-fiscal vultosa movimentação financeira em conta bancária caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.”

Em 30/04/2015, foi proferido o despacho admitindo integralmente o recurso especial interposto pela PFN (**e-fls. 4829 e seg.**).

Em breve síntese, a PFN alega em seu recurso que:

- “Em resumo, a autoridade fiscal qualificou a multa de ofício sob a justificativa de que o contribuinte reiteradamente declarou valores muito inferiores àqueles que efetivamente ingressaram na empresa, resultantes de depósitos bancários de origem não comprovada de vultosas quantias, incompatíveis com a declaração apresentada ao Fisco. Outrossim, o contribuinte não contabilizou esses valores na escrituração fiscal. Inclusive, ele próprio afirma não ser possível a exigência de controle contábil de todas as transações bancárias do último quinquênio”;
- “Como se sabe, no processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente a apresentação de dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta. A exigência de que Receita demonstre a vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco constitui prova macabra, de difícil confecção, senão impossível”;
- “No caso dos autos, está absolutamente comprovada a conduta fraudatária do contribuinte, bem como o intuito de sonegação. Pela conduta praticada pelo contribuinte, o intuito fraudatário está evidente, pois, no caso, houve omissão reiterada de vultosas quantias, o que impediu a autoridade fiscal de conhecer o fato gerador do Imposto de Renda. Conforme se observa, essa conduta se subsume com perfeição ao art. 71 da Lei nº 4.502/66, que conceitua sonegação”;
- “Pelo quadro fático delineado nos presentes autos, não restam dúvidas acerca do evidente intuito fraudulento e sonegatório do contribuinte, sendo de rigor o provimento do recurso especial e o restabelecimento da qualificação da multa

de ofício para o patamar de 150%. Em consequência, o prazo decadencial e o seu termo inicial devem ser regidos pelo art. 173, I, do CTN”.

Cientificado, o contribuinte não apresentou contrarrazões, conforme certificado nestes autos (**e-fls. 4871**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

O recurso especial de divergência interposto pela PFN é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de forma que deve ser conhecido.

A divergência trazida pela recorrente versa sobre a possibilidade de qualificação da multa de ofício pela omissão reiterada de rendimentos auferidos.

A fiscalização, ao constatar a omissão reiterada de receitas (do ano de 2001 a 2005), entendeu que o contribuinte havia tentando dolosamente omitir receita para reduzir o montante de tributo a ser pago, aplicando-se o percentual de multa de ofício previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Por consequência, realizou-se a contagem do prazo decadencial conforme o art. 173 do CTN.

O aludido artigo 44, da Lei 9.430/1996, apresentava a seguinte redação à época dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
II ☐ cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(...)

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75%(Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;
- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta **dolosa**, isto é, quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

A questão que se coloca é: há um acervo de provas que torne “evidente” a prática de atos dolosos, vocacionados a ocultar o fisco o conhecimento quanto à ocorrência do fato gerador (sonegação) ou mesmo fraudar a ocorrência deste?

No caso sob análise, há evidências de que houve dolo na omissão de declarações à fiscalização federal, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte

desta da ocorrência do fato gerador. A prova do dolo neste processo é demonstrada pelo fato da conduta do contribuinte ser reiterada, isto é, ele omitiu receitas na DIPJ por 5 anos consecutivos, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (**e-fls. 1089 e seg**):

- “Na mesma data lavramos e foi assinado Termo de Constatação informado ao contribuinte que, devido a falta de apresentação dos documentos solicitados após duas intimações, a pessoa jurídica teria seu lucro arbitrado com base nos extratos bancários obtidos junto às instituições financeiras através dos respectivos RMFs já mencionados, conforme previsto no RIR/99, artigos 530, incisos I (para os anos-calendário 2004 e 2005 — DIPJ pelo Lucro Real) e III (enquadramento para os anos-calendário em que o contribuinte optou pelo Lucro Presumido — 2001, 2002 e 2003) e artigo 532 do mesmo Regulamento”.
- “Ora, o contribuinte, durante 5 (cinco) anos, declarou a Receita Federal do Brasil valores de receita bruta muitíssimo menores do que os recursos ingressados nas contas correntes da empresa, tendo como consequência direta a diminuição (2001, 2002 e 2003) e a omissão (2004 e 2005) no pagamento de tributos. Não poderia esta fiscalização considerar essa conduta apenas erro escusável, inclusive pela magnitude dos valores envolvidos”.

A Súmula 14 do CARF, no caso, não é aplicável, pois há outros elementos além da simples omissão de receitas, que conduzem ao preenchimento dos requisitos para a qualificação da multa. No caso, o dolo está evidenciado pelo fato do contribuinte ter omitido conscientemente elevados percentuais de suas receitas de maneira reiterada, o que evidencia não se tratar de mero equívoco.

Por fim, cumpre observar que, quando da formalização do presente acórdão, este relator constatou que não houve deliberação do Colegiado quanto ao tema da regra para a contagem do prazo decadencial, presente no recurso especial interposto, razão pela qual o presente acórdão deve ser objeto de embargos de declaração para que seja sanada a aludida omissão.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto