



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002758/2010-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.072 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OPTITEX INDUSTRIA E COMERCIO DE ESTOJOS E BRINDES

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação de multa qualificada deve ser motivada de forma explícita e clara, de modo a permitir a devida compreensão dos fatos e o pleno exercício do direito de defesa, sob pena de improcedência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em relação à matéria “multa agravada”, e (ii) por voto de qualidade, conhecer do recurso em relação à matéria “multa qualificada”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 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, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente Convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 652/666) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1401-000.816** (fls. 631/649), na parte em que o Colegiado reduziu a qualificação e o agravamento da multa de ofício, passando esta de 225% para 75%.

Essas partes do *decisum* foram assim ementadas:

MULTA AGRAVADA. ATRASO NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

Não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, inclusive respondendo a todas as intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa, mormente quando a consequência do não atendimento redundou em arbitramento do lucro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não tendo sido demonstrado nos autos o dolo/fraude necessário para a qualificação da multa a mesma deve ser reduzida para 75%.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração de fls. 356/402, que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS) por arbitramento, referentes aos anos calendários de 2006 e 2007, em razão da identificação de omissão de receitas apurada em face da diferença entre os valores declarados ao fisco estadual através da GIA e os valores declarados a menor ao fisco federal.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 327/344:

(...)

Como não houve a entrega da documentação solicitada, mesmo após concessão de prorrogação de prazo, solicitada pela empresa fiscalizada, lavrou-se o Termo de Reintimação Fiscal N. 001, em 07 de Janeiro de 2010, com ciência pelo Aviso de Recebimento AR RK 91.310.863-2 BR em 18 de Janeiro de 2010.

Após decorrer o prazo, solicitou-se à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, subsidiar os procedimentos fiscais em andamento com o fornecimento de cópias autenticadas das GIAS mensais da empresa fiscalizada, pelo OFÍCIO/DIFIS-

1/DEFIS/GAB N. 159, de 08 de Fevereiro de 2010, com ciência pelo Aviso de Recebimento AR RK 91.312.162-5 BR, em 18 de Fevereiro de 2010.

Novamente, foi solicitada a documentação pelo TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL N. 002, de 30 de Junho de 2010, com destaque de "sob pena de não fazer, procedemos ao arbitramento do Lucro, conforme legislação em vigor." (grifo nosso), com ciência pelo Aviso de Recebimento AR RJ 42.331.957-5 BR, em 08 de Julho de 2010.

Através das GIAs fornecidas pelo OFÍCIO. DI-064/2010 – Protocolo GDOC nº 23,750-106071/2010, de 31 de Março de 2010, pela SECRETARIA DA FAZENDA DE SÃO PAULO -- COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – CAT - DIRETORIA DE INFORMAÇÕES, em anexo, em confronto com os valores informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF e de Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON para os anos-calendário de 2006 e 2007, elaboramos Demonstrativo de Vendas, restando comprovado diferenças de vendas não declaradas, nos valores (R\$) e períodos abaixo discriminados:

(...)

Até a presente data não houve manifestação por parte do contribuinte quanto aos documentos solicitados por esta fiscalização, confirmando-se, portanto, as diferenças de vendas não declaradas, como consta em nosso demonstrativo, acima, caracterizando-se, por conseguinte, como Omissão de Receitas, habilitando-nos, a lançar de Ofício os valores das diferenças de venda acima mencionadas, pelo fato da declaração inexata que justifiquem a falta do lançamento das receitas auferidas nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Então, após a consequente análise dos elementos obtidos no Banco de Dados da Secretaria da Receita Federal em confronto direto com a documentação GIA, fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, concluiu-se que a empresa não recolheu a integralidade dos valores devidos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, diferentes valores esses informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF para o período referente aos anos calendários 2006 e 2007. Tal conclusão é demonstrada e materializada a partir da análise da DIPJ, DACON, DCTF e DARF's recolhidas e as GIAs, como explicitado a seguir:

(...)

A - RECEITA DECLARADA - DIPJ, DCTF, DACON;

B - OMISSÃO DE RECEITAS - GIA.

Conforme art. 957 do RIR/99 (Decreto n 3.000/99), no caso de lançamento de ofício, será aplicada a multa calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto, de setenta e cinco por cento (75%), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos **casos de declaração inexata**, tendo em vista, que o contribuinte não atendeu o Termo de Intimação Fiscal N. 001, de 17/11/2009, Termo de Reintimação Fiscal N. 001, de 07/01/2010 e Termo de Reintimação Fiscal N. 002, de 30/06/2010, procedemos assim o agravamento de multa de ofício, nos termos do Inciso II do artigo 44 do RIR — Decreto 3000/99.

B - DO DIREITO

A legislação estabelece que será realizado lançamento de ofício nos termos do artigo 841, do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, quando constatado que o sujeito passivo fez declaração inexata, que contenha ou omita elementos que impliquem redução do imposto a pagar, ou quando não fizer ou fizer com inexatidão o pagamento do imposto devido.

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956; art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 14 Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430; de 1996, art. 42):

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

A fundamentação legal para a aplicação do arbitramento de Lucro por Omissão de Receita e não entrega de livros e documentos para Pessoa Jurídica Optante por Lucro Presumido está contida no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

(...)

Com relação às multas de ofício utilizadas nos lançamentos, foi utilizada a alíquota de 75% conforme o artigo 44, I, da Lei 9.430/96;

(...)

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 - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§º1 – O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Seção I

Agravamento de Penalidade

Art. 959. As multas a que se referem os incisos I e II do art. 957 passarão a ser de cento e doze e meio por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para (Lei n. 9.430, de 1996, art. 44, § 22, e Lei n. 9.532, de 1997, art. 70, I):

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 265 e 266;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 267.

(...)

Após apresentação de impugnação (fls. 410/427), a DRJ proferiu decisão (fls. 540/553) que julgou os lançamentos integralmente procedentes.

A contribuinte, então, interpôs recurso voluntário (fls. 587/598), recurso este que foi julgado parcialmente procedente pelo referido Acórdão nº **1401-000.816**, o qual, por maioria de votos, decidiu por *desqualificar* a multa e, por unanimidade, *desagravá-la*, de forma que o percentual passou ao patamar de 75%.

Cientificada dessa decisão, a PGFN apresentou recurso especial (fls. 652/666) a esta Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, suscitando existir divergência jurisprudencial tanto em relação à manutenção da multa qualificada quanto ao agravamento da penalidade.

O recurso especial foi admitido nas duas matérias, nos seguintes termos (fls. 669/677):

(...)

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Quanto ao item "1" - **desqualificação da multa** - a Fazenda Nacional trouxe como paradigmas os acórdãos nºs 107-08.452 e 9101-001.533.

Alega a Recorrente que, consoante explicita o auto de infração de fls.327 e seguintes, a fiscalização apurou que a contribuinte, durante o período de 2006 a 2007, apresentou, de forma reiterada, declaração de contribuições e tributos federais com valores menores do que os efetivamente devidos e em desacordo com os valores informados ao Fisco Estadual. A fiscalização lavrou auto de infração em que exigiu o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins qualificando a multa de ofício sob o argumento de que a conduta de declarar reiteradamente informações inexatas ao Fisco representa intuito de omitir fato gerador.

Para demonstrar divergência, a Recorrente colaciona, em seu recurso, os seguintes trechos dos acórdãos paradigmas e recorrido:

Ementa paradigma - Acórdão nº 107-08.452

(...)

MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A conduta reiterada do contribuinte, consistente em omitir ou inserir elementos inexatos nas informações prestadas ao fisco federal, ao passo que ao Fisco Estadual informava os valores corretos, justifica a penalidade qualificada" (destaque da Recorrente)

Trecho do voto condutor do paradigma Acórdão nº 107-08.452

"Com efeito, a omissão de receitas da atividade está provada pela simples comparação entre a receita escriturada nos livros fiscais informada ao fisco estadual e a receita declarada à Receita Federal.

(...)

Não há como acolher argumentação de erro na apresentação das declarações ao fisco federal. A conduta reiterada, consistente em omitir receitas, ainda que escrituradas em livros próprios do fisco estadual, caracteriza conduta dolosa, tendente a ocultar da Fazenda Nacional a ocorrência do fato gerador do tributo. (grifos da Recorrente)

Por isso a multa qualificada também deve prevalecer".

Ementa paradigma - Acórdão nº 9101-001.533

(...)

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE COMPROVADA. INCIDÊNCIA. E cabível a aplicação da multa qualificada nos casos em que resta evidenciado o intuito de fraude do contribuinte ao declarar a menor o imposto devido, reiteradamente, e não escriturar corretamente os valores nos livros fiscais exigidos pela legislação que devem ficar à disposição do ente tributante."

Trecho do voto condutor do paradigma - Acórdão nº 9101-001.533

"Da análise dos autos extrai-se que o contribuinte apresentou declarações à Receita Federal, informando como base de cálculo do SIMPLES para todos os meses dos anos calendários de 2000; 2001; 2002 e 2003, apenas 10% (dez por cento) de seu faturamento registrado no livro de Registro de Apuração de ICMS.

As mencionadas irregularidades foram constatadas a partir do procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte, que, intimado a apresentar documentos fiscais e comerciais dos anos de 2000 a 2003, necessários à fiscalização do IRPJ e SIMPLES (opção feita em 1997), apresentou apenas seus livros fiscais relativos ao ICMS (fl.27). E, conforme se verifica do próprio auto de infração a apuração das diferenças lançadas se deu em razão de confronto entre os livros de Apuração de ICMS (fl.36/94), e as informações das Declarações de Pessoa Jurídica entregues ao Fisco Federal, planilha de (fls. 28/29).

Cumpra esclarecer que a conduta de sonegar consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal, por meio da ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei."

O cotejo dos trechos acima colacionados permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial quanto ao item "1" - **desqualificação da multa**.

No acórdão recorrido, decidiu-se que não restou caracterizado o dolo do contribuinte para respaldar a qualificação da multa mesmo tendo o contribuinte apresentado, de forma reiterada, declaração de contribuições e tributos federais com valores menores do que os efetivamente devidos e em desacordo com os valores informados ao Fisco Estadual.

No primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-001.533, analisando-se caso similar, decidiu-se no sentido de que a multa qualificada seria cabível quando o contribuinte declara ao Fisco, de forma reiterada, informações enganosas sobre o seu faturamento. O mesmo entendimento se extrai do segundo paradigma, Acórdão nº 9101-001.533, caso em que o contribuinte declarou ao fisco federal receitas muito inferiores aquelas declaradas perante o fisco estadual, fato que foi considerado como determinante para caracterização do intuito de fraude e consequente qualificação da multa.

Quanto ao item "2" - **desagravamento da multa em 50%** - a Fazenda Nacional trouxe como paradigmas os acórdãos nºs 104-21.835 e 9101-001.456.

Segundo a Recorrente a multa também sofreu agravamento por não ter o contribuinte apresentado todos os documentos solicitados pela fiscalização dentro dos prazos estabelecidos. A Câmara *a quo* decidiu que não caberia o agravamento da multa, pois o contribuinte atendeu de forma incompleta as intimações da fiscalização.

Ementa do paradigma Acórdão nº 104-21.835

(...)

MULTA AGRAVADA – APLICABILIDADE – Aplicar-se-á a multa agravada, em um percentual de 112,5% (no caso de multa de ofício) e 225% (no caso de multa qualificada), sempre que o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação do Fisco para prestar esclarecimentos.

Ementa do paradigma Acórdão nº 9101-001.456

(...)

Assunto: Multa agravada.

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96."

Trecho do voto condutor do paradigma - Acórdão nº 9101-001.456

(...)

Com efeito, o confronto das ementas dos acórdãos recorrido e paradigmas, na parte em que tratam da matéria suscitada, bem como os demais trechos colacionados pela Fazenda Nacional, permitem concluir que restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

O acórdão recorrido considerou que não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, inclusive respondendo a todas as intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa; enquanto no caso do paradigma, Acórdão 104-21.835, entendeu-se pela manutenção da multa em percentual agravado, por constatar que o contribuinte não observou o prazo fixado para atendimento da intimação fiscal. Nesse sentido também é o entendimento do paradigma, Acórdão nº 9101-001.456.

IV – Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mesmo intimada (fls. 690/692) do acórdão recorrido e do recurso especial fazendário, a contribuinte permaneceu silente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a analisar o cumprimento dos demais requisitos para seu conhecimento.

Da multa qualificada

De acordo com a Recorrente, “a fiscalização lavrou auto de infração em que exigiu o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, **qualificando a multa de ofício, sob o argumento de que a conduta de declarar reiteradamente informações inexatas ao Fisco representa intuito de omitir fato gerador**”. (fls. 653 - grifamos)

De uma análise mais atenta do TVF, porém, verifica-se que inexistente essa motivação na autuação e esse critério de reiteração sequer foi levado em conta pela decisão recorrida.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, aliás, registrou expressamente que a situação fática relatada seria de “declaração inexata” sujeita à multa de ofício de 75%, mas mesmo assim acabou qualificando a multa.

Nesse sentido, transcrevo (novamente) as seguintes passagens do TVF:

Até a presente data não houve manifestação por parte do contribuinte quanto aos documentos solicitados por esta fiscalização, confirmando-se, portanto, as diferenças de vendas não declaradas, como consta em nosso demonstrativo, acima, caracterizando-se, por conseguinte, como Omissão de Receitas, **habilitando-nos, a lançar de Ofício os valores das diferenças de venda acima mencionadas, pelo fato da declaração inexata que justifiquem a falta do lançamento das receitas auferidas nos anos-calendário de 2006 e 2007.** (fls. 330 - grifamos);

Conforme art. 957 do RIR/99 (Decreto n 3.000/99), no caso de lançamento de ofício, será aplicada a multa calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto, de setenta e cinco por cento (75%), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos **casos de declaração inexata**,... (fls. 333 - grifamos); e

Com relação às multas de ofício utilizadas nos lançamentos, foi utilizada a alíquota de 75% conforme o artigo 44, I, da Lei 9.430/96 (fls. 336 - grifamos)

Apesar de mais adiante o TVF sublinhar o parágrafo da lei que prevê a qualificação da penalidade, NÃO HÁ QUALQUER PALAVRA OU FRASE que infirme esse seu próprio enquadramento inicial da conduta do contribuinte na hipótese de declaração inexata, que encontra-se, como se sabe, sujeita à multa ordinária de 75%.

Também inexistente qualquer apontamento acerca de fraude, dolo ou sonegação, ausência de motivação esta que integrou a própria razão de decidir (*ratio decidendi*) contra a qualificação.

Veja-se, pois, o seguinte trecho do voto vencedor (fls. 649):

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, **deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.**

Este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já editou Súmula quanto à qualificação da multa de ofício, ainda que naquele caso seja referente à omissão de receita, e no presente caso verse sobre glosa de despesas, o que importa é a questão da presunção:

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa qualificada da presente autuação. (grifamos)

Ora, resta patente que, nessa situação particular, a multa qualificada foi reduzida em razão da falta de motivação do necessário *dolo* ou *fraude*.

Ao contrário, então, do que sustenta a Recorrente, não houve qualquer discussão, até esse momento processual, sobre os efeitos jurídicos da reiteração da omissão no campo das penalidades.

Nesse contexto, seja em razão da falta de prequestionamento da matéria, seja em razão da utilização da “premissa equivocada”¹ que se valeu o Apelo, a meu ver o Recurso Especial não deve ser conhecido em relação à matéria “multa qualificada”.

Da multa agravada

Também em relação à matéria *multa agravada*, entendo que a Recorrente não cumpriu seu ônus de demonstrar o dissídio, em razão da ausência de similitude fático-jurídica entre a decisão recorrida e os *paradigmas*.

Isso porque, ao passo que a decisão recorrida afastou o agravamento da multa em razão de constatação de que a contribuinte teria, na verdade, atendido de forma incompleta as intimações da fiscalização, os *paradigmas* (Acórdãos 104-21.835 e 9101-001.456) mantiveram a

¹ Assim definida no Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF (Versão 3.1. Dez. 2018): "Há situações em que o recorrente parte de uma premissa que lhe é favorável, porém tal premissa não se confirma no acórdão recorrido. Nesse passo, ele apresenta um paradigma que efetivamente constituiria divergência, porém esta foi instaurada em face de premissa equivocada, portanto não pode ser aceita. Quando isso ocorre, a situação verdadeira, constante do acórdão recorrido, relativamente à matéria tratada, deve ser especificada no despacho. Tal situação não pode ser confundida com a apresentação de paradigma que não trata de situação fática semelhante à do acórdão recorrido, porém esta é retratada com fidelidade pelo recorrente. Trata-se, sim, de situação em que o recorrente parte de uma premissa que não existiu no acórdão recorrido, o que é bem mais grave que a constatação de situações fáticas dessemelhantes".

multa agravada, mas em situação fática na qual não houve atendimento, no prazo concedido, à intimação para prestar esclarecimentos.

Tratam-se, portanto, de circunstâncias fáticas distintas e que influenciaram diretamente os desfechos dos julgados. É por isso que o apelo não deve ser conhecido.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

Mérito

Considerando, porém, que fui vencido no conhecimento da matéria *multa qualificada*, passo a enfrentar o mérito dessa discussão.

E nesse ponto, salta aos olhos a total falta de motivação acerca da efetiva conduta dolosa ou fraudulenta que permitiria duplicar a penalidade de ofício.

Com efeito, da leitura do relatório fiscal, verifica-se que inexistiu exposição ou indicação de qual teria sido a razão que supostamente autorizaria o emprego de multa qualificada nesse caso concreto.

O que se tem no caso, pois, é a aplicação de multa qualificada de 150%, cabível apenas em situações nas quais haja a comprovação de dolo, sem explicitação das suas razões motivadoras.

Ora, em se tratando de qualificação de multa de ofício de 150%, seria necessário que o fisco reunisse evidências capazes de sustentar a prática de uma conduta dolosa, sob pena de improcedência de sua exigência.

Nesses termos, tal procedimento fere diretamente o artigo 10, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 50, II e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/99, dispositivos estes que, respectivamente, possuem a seguinte redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Artigo. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

[...]

Parágrafo 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Outra não é, cabe acrescentar, a lição da nossa melhor doutrina acerca do tema, tal como a de Hely Lopes Meirelles²:

Em conclusão, com a Constituição de 1988 consagrando o princípio da moralidade e ampliando o do acesso ao Judiciário, a regra geral é a obrigatoriedade da motivação, para que a atuação ética do administrador fique demonstrada pela exposição dos motivos do ato e para garantir o próprio acesso ao Judiciário.

[...] na esfera federal, a referida Lei 9.784, de 29.1.99, diz que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação (art. 1º.). No processo e nos atos administrativos a motivação é atendida com a “indicação dos pressupostos de fato e de direito” que determinarem a decisão ou o ato (parágrafo único do art. 1º. e art. 50). A motivação “dever ser explícita, clara e congruente” (parágrafo 1º. do art. 50). Assim, se não permitir o seu devido entendimento, a motivação não atenderá aos seus fins, podendo acarretar a nulidade do ato.

A ausência de motivação, portanto, constitui vício insanável que macula a cobrança da multa qualificada.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

² Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros. 28ª Edição. 2003. P. 98.

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-006.072 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.002758/2010-91

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado.

Em que pesem os valorosos argumentos do ilustre relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, ousou dele discordar em relação ao seu voto acerca do não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria “multa qualificada”.

Conforme debates ocorridos na sessão de julgamento, de fato o Termo de Verificação Fiscal não aponta diretamente a existência de reiteração de omissão de receitas por parte do Sujeito Passivo.

Por outro lado, na leitura do relator do acórdão recorrido (Acórdão n.º 1401-000.816), estaria configurada a hipótese de reiteração na omissão de receita. Confira-se excerto de seu voto vencido acerca da qualificação a penalidade:

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e **reiterada**, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, [...] [destaque inserido]

E foi nesse contexto – de suposta reiteração na omissão de receitas - que o colegiado *a quo* decidiu, concluindo pela inaplicabilidade da multa de ofício.

No mais, perfeitas as considerações do despacho de admissibilidade que admitiu o Apelo Fazendário, uma vez que ambos os paradigmas indicados (Acórdãos n.º 107-08.452 e 9101-001.533) tratavam de receitas omitidas reiteradamente e obtidas com o confronto entre informações declaradas à Receita Federal e ao Fisco Estadual. Confira-se excerto do referido despacho:

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Quanto ao item "1" - **desqualificação da multa** - a Fazenda Nacional trouxe como paradigmas os acórdãos n.ºs 107-08.452 e 9101-001.533.

Alega a Recorrente que, consoante explicita o auto de infração de fls.327 e seguintes, a fiscalização apurou que a contribuinte, durante o período de 2006 a 2007, apresentou, de forma reiterada, declaração de contribuições e tributos federais com valores menores do que os efetivamente devidos e em desacordo com os valores informados ao Fisco Estadual. A fiscalização lavrou auto de infração em que exigiu o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins qualificando a multa de ofício sob o argumento de que a conduta de declarar reiteradamente informações inexatas ao Fisco representa intuito de omitir fato gerador.

Para demonstrar divergência, a Recorrente colaciona, em seu recurso, os seguintes trechos dos acórdãos paradigmas e recorrido:

Ementa paradigma - Acórdão n.º 107-08.452

(...)

MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A conduta reiterada do contribuinte, consistente em omitir ou inserir elementos inexatos nas informações prestadas ao fisco federal, ao passo que ao Fisco Estadual informava os valores corretos, justifica a penalidade qualificada" (destaque da Recorrente)

Trecho do voto condutor do paradigma Acórdão n.º 107-08.452

“Com efeito, a omissão de receitas da atividade está provada pela simples comparação entre a receita escriturada nos livros fiscais informada ao fisco estadual e a receita declarada à Receita Federal.

(...)

Não há como acolher argumentação de erro na apresentação das declarações ao fisco federal. A conduta reiterada, consistente em omitir receitas, ainda que escrituradas em livros próprios do fisco estadual, caracteriza conduta dolosa, tendente a ocultar da Fazenda Nacional a ocorrência do fato gerador do tributo. (grifos da Recorrente)

Por isso a multa qualificada também deve prevalecer”.

Ementa paradigma - Acórdão nº 9101-001.533

(...)

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE COMPROVADA. INCIDÊNCIA. E cabível a aplicação da multa qualificada nos casos em que resta evidenciado o intuito de fraude do contribuinte ao declarar a menor o imposto devido, reiteradamente, e não escriturar corretamente os valores nos livros fiscais exigidos pela legislação que devem ficar à disposição do ente tributante.”

Trecho do voto condutor do paradigma - Acórdão nº 9101-001.533

“Da análise dos autos extrai-se que o contribuinte apresentou declarações à Receita Federal, informando como base de cálculo do SIMPLES para todos os meses dos anos calendários de 2000; 2001; 2002 e 2003, apenas 10% (dez por cento) de seu faturamento registrado no livro de Registro de Apuração de ICMS.

As mencionadas irregularidades foram constatadas a partir do procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte, que, intimado a apresentar documentos fiscais e comerciais dos anos de 2000 a 2003, necessários à fiscalização do IRPJ e SIMPLES (opção feita em 1997), apresentou apenas seus livros fiscais relativos ao ICMS (fl.27). E, conforme se verifica do próprio auto de infração a apuração das diferenças lançadas se deu em razão de confronto entre os livros de Apuração de ICMS (fl.36/94), e as informações das Declarações de Pessoa Jurídica entregues ao Fisco Federal, planilha de (fls. 28/29).

Cumprе esclarecer que a conduta de sonęar consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal, por meio da ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei.”

O cotejo dos trechos acima colacionadas permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial quanto ao item "1" - **desqualificação da multa.**

No acórdão recorrido, decidiu-se que não restou caracterizado o dolo do contribuinte para respaldar a qualificação da multa mesmo tendo o contribuinte apresentado, de forma reiterada, declaração de contribuições e tributos federais com valores menores do que os efetivamente devidos e em desacordo com os valores informados ao Fisco Estadual.

No primeiro paradigma, Acórdão nº 9101-001.533, analisando-se caso similar, decidiu-se no sentido de que a multa qualificada seria cabível quando o contribuinte declara ao Fisco, de forma reiterada, informações enganosas sobre o seu faturamento. O mesmo entendimento se extrai do segundo paradigma, Acórdão nº 9101-001.533, caso em que o contribuinte declarou ao fisco federal receitas muito inferiores aquelas declaradas perante o fisco estadual, fato que foi considerado como determinante para caracterização do intuito de fraude e consequente qualificação da multa.

Assim sendo, para fins de admissibilidade do recurso Fazendário, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto