



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 19515.006588/2008-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.839 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente MERCADINHO CENTRAL SÃO MATEUS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. SIMPLES OMISSÃO.

Aplica-se a Súmula CARF n° 14 (*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*) quando a autoridade lançadora não expressa o motivo de classificar como sonegação a omissão de receitas constatada a partir de diferença entre as receitas declaradas e as informações prestadas por operadoras de cartões de crédito.

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.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MERCADINHO CENTRAL DE SÃO MATEUS LTDA ("Contribuinte", e-fls. 407/424) em face da decisão proferida no Acórdão n°

1803-001.343 (e-fls. 383/392), na sessão de 12 de junho de 2012, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2005

APURAÇÃO DIRETA DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. PROCEDÊNCIA.

Procede a apuração direta de omissão de receitas consistente na comparação dos extratos de recebimentos de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito com a respectiva receita bruta declarada e a correspondente escrituração contábil e fiscal.

OMISSÃO DE RECEITA. COTEJO COM DESPESAS E CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o pretendido cotejo de omissão de receita apurada pelo Fisco com as despesas (no caso do IRPJ e da CSLL) ou com os créditos (no caso do Pis e da Cofins), o que pressupõe naturalmente salvo prova em contrário a cargo do sujeito passivo já terem sido aqueles (despesas e créditos), confrontados, respectivamente, com as receitas e os débitos já declarados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

INFRAÇÃO REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

O sujeito passivo que, sistematicamente, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2004 a partir da constatação de omissão de receitas por declaração de faturamento inferior aos valores repassados pelas administradoras de cartão de crédito, com aplicação de multa qualificada e exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 342/349). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário.

Cientificada em 06/12/2012 (e-fl. 406), a Contribuinte interpôs recurso especial em 21/12/2012 (e-fls. 407/424) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 441/444, do qual se extrai:

No recurso especial, a recorrente busca apenas afastar a multa qualificada, afirmando, em oposição ao que sustenta a decisão recorrida, que a falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si só, não autoriza a qualificação da multa, pois esse erro não revela intuito de fraude ou dolo.

Trouxe em favor dessa tese dois paradigmas. O primeiro é o acórdão proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no processo nº 10675.000387/2004-57. O

segundo é o Acórdão n.º 103-20.943, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido em 19/06/2002.

No que concerne ao último paradigma (Acórdão n.º 103-20-943), em consulta ao sistema Comprot – Comunicação e Protocolo (<https://comprot.fazenda.gov.br>), é possível constatar que o respectivo processo já chegou final, sendo mantida integralmente a decisão, inclusive no que concerne à desqualificação da multa.

A ementa, no que interessa à questão aqui levantada, está assim redigida:

ARBITRAMENTO - MULTA AGRAVADA (SIC)

A apresentação de declaração de inatividade, ainda que inverídica, não, tem o condão, por si só, de provar o dolo, necessário a caracterizar o agravamento (sic) da penalidade.

O confronto da ementa do acórdão recorrido com a ementa do acórdão paradigma evidencia a divergência de entendimentos no que concerne à interpretação da lei tributária. Segundo a decisão recorrida, a inserção sistemática de elementos inexatos na declaração apresentada pelo contribuinte caracteriza conduta dolosa, passível de ser apenada com multa qualificada. O acórdão paradigma, todavia, se inclinou em sentido oposto, entendendo que a entrega de declaração com conteúdo inverídico não tem o condão, por si só, de provar o dolo necessário à qualificação da penalidade. Aqui, embora o problema envolva o dolo exigido para qualificar a multa, não se tem propriamente controvérsia relacionada à matéria de fato, que obrigue o órgão julgador a reexaminar provas.

Há casos em que a matéria controversa se encontra numa em área na que não é tão simples traçar uma fronteira separando o que é matéria de fato do que é matéria jurídica.

Em tese, seria uma discussão sobre matéria de fato verificar a presença das circunstâncias com base nas quais se considera, de acordo com a lei, existente determinado fato concreto, como por exemplo, o dolo em determinada conduta específica do contribuinte, a realização de determinada operação jurídica, e a falsidade ou veracidade de certo documento.

O conhecimento dessas matérias levaria o órgão julgador necessariamente ao reexame de provas.

Ao contrário, a discussão acerca do critério de aplicação da lei é matéria de direito, assim como o é a qualificação jurídica de determinada conduta. Vale dizer, a verificação da existência, extensão ou circunstâncias de uma determinada situação é matéria de fato e, assim, não rende ensejo a recurso especial. Já a qualificação jurídica dessa mesma situação, quando aqueles elementos (existência, extensão e circunstâncias) sejam incontroversos, pode ensejar recurso especial, se, em outro processo, situação fática semelhante recebeu qualificação jurídica diferente.

É o que se passa no caso em exame. O acórdão recorrido adotou o entendimento de que a inserção de informações inverídicas pelo contribuinte na declaração que ele apresenta ao Fisco é suficiente para caracterizar o dolo, atraindo assim a aplicação da multa qualificada.

O acórdão paradigma, ao contrário, entende que a declaração inverídica, por si só, não comprova o dolo do contribuinte. Tal divergência não recai sobre fatos, mas sobre critério de aplicação da lei. Trata-se, pois, de questão de direito, cuja controvérsia pode ser resolvida mediante recurso especial.

Está, portanto, demonstrada a divergência de entendimentos, que autoriza a interposição do recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, proponho que seja **dado seguimento** ao recurso especial da contribuinte.

Aduz a Contribuinte que o primeiro paradigma, proferido nos autos do processo n.º 10675.000387/2004-57, evidenciaria divergência porque *a decisão recorrida entende que a apresentação de declaração inverídica permite o agravamento da multa a 150%. Já a decisão*

paradigma diz que somente a apresentação de declaração inverídica não tem o condão de provar o dolo, necessário a caracterizar o agravamento da penalidade. Quanto ao paradigma n.º 103-20.943, nele nem a entrega de declaração falsa seria considerada fraude.

Defende que a simples omissão de receitas ou de rendimentos, a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos, ou a falta de inclusão de algum valor, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude. A qualificação, nestes caso, equipararia uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

Reporta-se a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais e pede o cancelamento da qualificação da penalidade.

Cientificada em 30/05/2015 (e-fls. 445), a PGFN apresentou contrarrazões em 14/06/2016 (e-fls. 446/454) na qual contesta a admissibilidade do recurso especial porque:

Da leitura dos acórdãos apresentados como paradigmas verifica-se, no entanto, que as circunstâncias fáticas daquelas autuações são substancialmente diferentes do presente caso. Nos processos apresentados como paradigmas a qualificação se deu em razão da não apresentação de DCTF (Acórdão n.º 103-22.012) e em razão da apresentação de declaração de inatividade não condizente com a realidade (Acórdão n.º 103-02.943), no presente caso a qualificação se deu pela constatação de que o contribuinte reiteradamente apresentou declarações com dados sabidamente incorretos conforme a fiscalização constatou em apuração direta de omissão de receitas, consistente na comparação dos extratos de recebimentos de vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito com a respectiva receita bruta declarada e a correspondente escrituração contábil e fiscal.

Tendo em vista as relevantes diferenças existentes entre as situações fáticas tratadas nos processos colacionados como paradigmas e o presentes autos, entendemos não ser possível caracterizar a divergência na interpretação da legislação tributária.

No mérito, reafirma os termos da decisão recorrida e se reporta a doutrina e a jurisprudência judicial para, analisando a conduta da contribuinte, aduzir que:

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita da autuada, observada a partir da conduta reiterada, sistemática, e conscientemente orientada a omitir rendimentos durante períodos sucessivos. Essa prática reiterada revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

A contribuinte procurou impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o montante de tributo que devia ser recolhido.

Tampouco se aplica ao caso a Súmula n.º 25, do Primeiro Conselho de Contribuintes, pois não estamos diante de caso de pura e simples omissão, mas sim de omissão de receitas praticada reiteradamente, com o firme escopo de reduzir o montante de imposto a ser recolhido.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

Citando outros excertos doutrinários, a PGFN conclui que:

Tudo considerado, conclui-se que a contribuinte:

i) praticou conduta ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração de omissão de receitas, o que demonstra o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e

devidamente justificada pela fiscalização **a multa de 150%**; ii) como resultado de sua conduta dolosa, havia 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, **já que realizada de forma sistemática**, 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 repetida sistematicamente** 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, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Registre-se que os créditos tributários lançados, acrescidos da multa de ofício de 75%, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, foram transferidos para cobrança nos autos do processo administrativo n.º 10880.720206/2013-78 (e-fls. 430/432)

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O exame de admissibilidade se debruçou, apenas, sobre o paradigma n.º 103-20.943. Porém, muito embora a PGFN apresente contrarrazões contestando os dois paradigmas indicados pela Contribuinte, em razão de se tratarem de situações fáticas distintas, desnecessário se mostra o saneamento para complementação da admissibilidade em relação ao segundo paradigma indicado por ser possível conhecer do recurso especial da Contribuinte em face do paradigma admitido no exame realizado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

No acórdão recorrido observa-se que o presente caso trata de omissão de receita apurada a partir de operações com cartões de crédito realizadas pela Contribuinte. Como relatado, *os valores mensais repassados pelas administradoras de cartões de crédito resultaram no montante de R\$ 3.337.262,72, valor este superior à receita declarada de R\$ 2.813.312,37*. A autoridade lançadora fez as seguintes referências à qualificação da penalidade no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 214/218:

Caracterizada a Omissão de Receitas, foi calculada a diferença de IRPJ lançada com base no lucro real apurado em 31 de dezembro com os devidos reflexos na CSLL, PIS e COFINS, acréscimos legais, multa agravada de 150% e juros de mora.

[...]

Foi aplicada a multa de 150% conforme art. 44, inciso II e §§, da Lei n.º 9.430/96, definida com base no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64.

O Colegiado *a quo*, manteve, por unanimidade, a qualificação da penalidade sob os fundamentos assim expostos pelo ex-Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes:

9. No tocante à **multa qualificada**, estando-se diante de **apuração direta de omissão de receitas**, como já se disse, e mais, **reiterada** no decorrer de todos os meses do ano-calendário de 2005, é esta plenamente **cabível**.

10. Tem-se que a hipótese de erro escusável fica prejudicada quando há **habitualidade** na prática da infração. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles **cometidos intencionalmente**.

11. O sujeito passivo que, **sistematicamente**, insere elementos inexatos em sua declaração, **afasta** a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da **multa qualificada**.

12. Menciona-se, a respeito, o seguinte precedente administrativo, unânime:

Acórdão n.º 107-09.043

Sessão de 24 de Maio de 2007

IRPJ — MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA — APLICAÇÃO.

A conduta reiterada do autor na prática de omissão de receitas originadas de vendas cujos pagamentos eram efetuados através de cartões de crédito e de débito, cujos valores eram diretamente creditados nas suas contas correntes bancárias, denota a ocorrência de comportamento deliberado, justificando a exasperação da multa de ofício.

13. **Descabe**, afirmar, por fim, que “a própria declaração da empresa de cartão de crédito importa confissão da renda do contribuinte!” (fls. 360).

14. Na realidade, os valores lançados pelo uso dos cartões de crédito e de débito **deixaram de compor a escrituração e a declaração de rendimentos da Recorrente**, vindo a ser constituídos, apenas, por força do procedimento fiscal ora em exame.

No paradigma n.º 103-20.943 foi apurado que o sujeito passivo escriturou receitas da ordem de R\$ 27.048.709,88 em seu Livro Registro de Saídas, entre os períodos de fevereiro e dezembro/98, mas apresentou DIPJ como inativa e não apresentou DCTF para o período. Neste contexto, como relatado no paradigma, *considerando-se que apesar da magnitude das receitas escrituradas, a empresa entregou a Declaração de IRPJ como inativa, ficou sujeita ao agravamento da multa de ofício, prevista no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96*. A 3ª Câmara do Primeiro Conselho, porém, afastou o gravame em questão sob os seguintes fundamentos:

3. Multa Agravada — Ano-Calendário 1998

A recorrente, no ano-calendário de 1998, apresentou declaração de inatividade, entretanto, tal declaração revelou-se inconsistente, uma vez que se comprovou o faturamento anual da ordem de R\$ 27.048.709,88 (vinte e sete milhões, quarenta e oito mil, setecentos e nove reais e oitenta e oito centavos), conforme demonstrativo de fl. 266.

Tal fato, sem sombra de dúvida, pode caracterizar uma ação dolosa que vise omitir e/ou impedir ou, ainda, retardar o conhecimento do fisco acerca da existência do fato gerador de obrigação tributária ou pode ser fruto de erro ou da contribuinte.

Todavia, a alegação da recorrente de mero equívoco, quando da elaboração e entrega da declaração de inatividade não foi rebatida pelo fisco com prova inequívoca de que tal fato tenha sido praticado com dolo, ou seja, com a intenção de fraudar o fisco.

Em tais condições, dou provimento ao recurso, para excluir a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar ordinário de 75%.

A Contribuinte afirma a divergência jurisprudencial porque o acórdão paradigma *coaduna do entendimento do recorrente de não poder aplicar a multa qualificada em nenhuma parte do lançamento fiscal, já que não considera fraude nem a entrega de declaração falsa*.

De fato, diante da evidência de receitas da atividade não declaradas e não oferecidas à tributação, a 3ª Câmara do Primeiro Conselho, em circunstâncias mais gravosas que a presente, porque lá indicado a expressividade dos valores omitidos e a apresentação de DIPJ de inatividade, decidiu que a qualificação da penalidade dependeria de *prova inequívoca* de houve

intenção de fraudar o fisco. Sob esta ótica, portanto, considerando que os acórdãos comparados trataram de omissão de receita evidenciada por prova direta e em um único ano-calendário, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca dos requisitos legais para qualificação da multa de ofício.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO com base, apenas, no paradigma n.º 103-20.943.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A Contribuinte discorda da qualificação da penalidade sob a justificativa, apenas, de apresentação de declaração inverídica. Entende que a qualificação, em tais circunstâncias, equipararia *uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude*.

A PGFN afirma o cabimento da qualificação em face da *conduta reiterada, sistemática, e conscientemente orientada a omitir rendimentos durante períodos sucessivos*, afirmando não se tratar, aqui, de simples omissão. A Contribuinte, *por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa*.

De fato, seria possível cogitar que o caso presente não decorre de simples omissão, especialmente porque os valores omitidos foram identificados a partir de informações prestadas por operadoras de cartões de crédito e evidenciariam receitas da atividade. Contudo, como já exposto no exame de admissibilidade precedente, as únicas referências à qualificação da penalidade presentes no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 214/218) são as seguintes;

Caracterizada a Omissão de Receitas, foi calculada a diferença de IRPJ lançada com base no lucro real apurado em 31 de dezembro com os devidos reflexos na CSLL, PIS e COFINS, acréscimos legais, multa agravada de 150% e juros de mora.

[...]

Foi aplicada a multa de 150% conforme art. 44, inciso II e §§, da Lei n.º 9.430/96, definida com base no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64.

Embora tal conclusão seja precedida de quadro demonstrativo das omissões de receita mensais - entre fevereiro e novembro/2004, dado que a receita declarada em janeiro e dezembro superou a informada pelas operadoras de cartões de crédito – a autoridade lançadora não explicitou qual a característica que, presente nas diferenças constatadas, justificariam a qualificação da penalidade. Infere-se, daí, que a penalidade de 150% foi aplicada, apenas, porque apuradas diferenças entre a declaração prestada pela Contribuinte e pelas operadoras de cartões de crédito.

Ocorre que para a conduta de deixar de pagar, de declarar ou de prestar declaração inexata, a Lei n.º 9.430/96 prevê em seu art. 44, inciso I, a multa básica de 75%. Sua duplicação ao percentual de 75%, na forma do §1º do mesmo art. 44, exige que se demonstre a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Assim, a autoridade fiscal deveria, minimamente, indicar porque entendeu que a omissão de receita constatada caracterizaria sonegação, na forma do art. 71 da Lei n.º 4.502/64.

Ausentes tais fundamentos, o sujeito passivo não tem a possibilidade de exercer validamente seu direito de defesa. No presente caso, a Contribuinte afirmou em impugnação a

inocorrência de fraude e contestou o uso de analogia, deduzindo argumentos que deixaram de ser apreciados na decisão de 1ª instância sob a justificativa de a acusação fiscal se reportar à ocorrência de sonegação, e não de fraude. Apenas depois de reiterar sua defesa em recurso voluntário, a Contribuinte recebeu do Colegiado *a quo* o esclarecimento de que a qualificação da penalidade se justificaria em face da sistemática omissão de receitas, mediante inserção de elementos inexatos em sua declaração. Daí a interposição do recurso especial para invocar jurisprudência contrária a esta interpretação.

Não é possível, frente aos poucos termos da acusação fiscal, nem mesmo concluir ser aquela a motivação da qualificação da penalidade. É possível que, para a autoridade lançadora, a constatação de omissão de receitas já evidencie sonegação, o que contraria a Súmula CARF n.º 14: *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.*

Por tais razões, ausente qualquer demonstração, no lançamento, acerca do evidente intuito de fraude exigido pelo art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original, não há como sustentar a conclusão de que houve sonegação em razão da omissão de receitas tida por sistemática no acórdão recorrido.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, acolhendo seu pedido de afastar a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários lançados nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora