



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720229/2011-53
ACÓRDÃO	9101-007.090 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PPS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão admitido para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à qualificação da penalidade motivada em falta de declaração das receitas, e não por falta de apresentação dos livros da escrituração diante da constatação de recebimento de valores oriundos de carteiras de clientes, significativamente superiores às receitas informadas em declaração simplificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por PPS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.265, na sessão de 14 de junho de 2018, no qual o Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para: (i) reconhecer a decadência no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, devendo ser excluídos dos valores lançados relativos aos itens (2º- Omissão de Receitas Depósitos Bancários Não Escriturados; 3 - Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos considerados; e (ii) afastar o agravamento da multa de ofício. Vencidos os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa (relatora) e Bárbara Santos Guedes que davam parcial provimento ao recurso em maior extensão para: (i) considerar decaídos os fatos geradores compreendidos no período de 01/01/2006 a 15/06/2006, relativos aos itens (1º-Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas; 2º-Omissão de Receitas Depósitos Bancários Não Escriturados; 3- Insuficiência de Recolhimento), proporcionalmente aos períodos considerados; e (ii) no período de 16/06/2006 a 31/12/2006, afastar a qualificação da multa de ofício. Designado o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães para redigir o voto vencedor.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Ano-calendário: 2006, 2007

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

De acordo com a decisão do Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP, é constitucional as normas dispostas na Lei Complementar nº 105/01 que autorizam que a Receita Federal obtenha dados bancários diretamente pelas instituições financeiras quando da existência de procedimento fiscal.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da não comprovação pelo sujeito passivo, pode haver o correspondente lançamento de tributos.

INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INAPLICABILIDADE.

A mera ausência de apresentação de livros e documentos não deve ser utilizada como justificativa para o agravamento da multa, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 96.

RECEITA BRUTA SUPERIOR AO LIMITE. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

A pessoa jurídica que, na condição de empresa de pequeno porte, tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 está impedida de se manter no Simples Federal (Lei nº 9.317/1996). A exclusão do Simples surte efeito a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007

RECEITA BRUTA SUPERIOR AO LIMITE. EXCLUSÃO DO SIMPLES. OPÇÃO. SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que, na condição de empresa de pequeno porte, tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 está excluída do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006). A exclusão do Simples surte efeito a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido.

O litígio decorreu de lançamentos na sistemática do Simples Federal para o ano-calendário 2006, a partir da constatação de movimentação financeira à margem da escrituração,

parte correspondente a receitas evidenciadas por duplicatas e títulos em cobrança e parte correspondente a omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Os créditos tributários apurados a partir das receitas não declaradas foram acrescidos de multa qualificada e agravada, e os valores decorrentes de receitas presumidas apenas de multa agravada. O total de receitas superou o limite para permanência na sistemática simplificada de recolhimentos, promovendo-se nestes autos, também, a exclusão da Contribuinte do Simples Federal até junho/2007 e do Simples Nacional a partir de julho/2007.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente os lançamentos e as exclusões. O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou o agravamento da penalidade e reconheceu a decadência dos valores apurados até 15/06/2006 em relação aos valores não acrescidos de multa qualificada (e-fls. 2083/2109).

A PGFN manifestou ciência do acórdão e não interpôs recurso especial (e-fl. 2111).

Cientificada em 10/09/2020 (e-fls. 2126), a Contribuinte interpôs recurso especial em 25/09/2020 (e-fls. 2127/2166) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2279/2287, do qual se extrai:

Afirma a recorrente que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao prolatar o acórdão nº 1201-002.265, emprestou à legislação tributária interpretação distinta daquela acolhida por outro colegiado do CARF, do extinto Conselho de Contribuintes ou da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, no que concerne às seguintes matérias:

- **Qualificação da multa de ofício - Motivação; e**
- **Contagem do prazo decadencial - Ausência de dolo - Comprovação.**

O acórdão recorrido encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)

INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

(...)

O recurso especial foi interposto antes de encerrado o prazo regimental de 15 (quinze) dias contados da ciência do acórdão recorrido, logo, é tempestivo.

Ademais, foi interposto por parte legítima, qual seja, o próprio sujeito passivo, por meio de representante regularmente constituído.

Feito o relato, passo, a seguir, ao exame da presença dos demais pressupostos para admissibilidade do recurso especial, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

DA PRIMEIRA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Em relação à matéria objeto da primeira divergência interpretativa, referente à "**Qualificação da multa de ofício - Motivação**", a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

[...]

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, nos 9101-004.839 e 1402-002.853, no que concerne à **necessidade de indicação, por parte do autor da ação fiscal, dos fatos que motivaram a qualificação da multa de ofício**.

Pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria**.

Realmente, sobre o assunto consta o seguinte nos votos vencido e vencedor do acórdão recorrido:

Voto Vencido

(...)

8. Em análise aos autos, verifico que a autoridade autuante aplicou aos recursos classificados sob o "Historio 1" (omissão de receita não escriturada/faturamento) a multa qualificada de 150% e àqueles constantes do "Histórico 2" (omissão de receita de depósitos bancários de origem não comprovada), aplicou multa da 75%. Além disso, ambas as penalidades foram agravadas em 50% pelo suposto não atendimento das solicitações da Autoridade Fiscal, de forma que resultaram em multas de 225% e 112,5%, respectivamente (fls 1797 e 1798).

9. Ocorre que, a qualificação da multa e a consequente contagem do prazo decadencial a partir do disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, impõe à autoridade fiscal a necessidade de apresentar elementos probatórios capazes de demonstrar que o contribuinte teria praticado uma ou mais condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

10. In casu, quanto aos recursos decorrentes de omissão de receitas advindas do faturamento ("Histórico 1"), **a autoridade fiscal limitou-se a consignar que "configura-se, em tese, como crime contra ordem tributária, definido pelo artigo 1º da Lei nº 8.137/90**. Em decorrência disto, aplicamos multa de ofício de 225% (...)", **não apresentando quaisquer elementos adicionais hábeis a demonstrar a prática dolosa do contribuinte**. (g.n.)

11. Nesse sentido, **são claras as diretrizes constantes das Súmulas CARF nºs 14 e 25, verbis**: (g.n.)

Súmula CARF nº 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.

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.

(...)

14. Vejam que, em nenhuma das rubricas (omissão de receitas não escrituradas e omissão de receitas decorrentes de depósitos de origem comprovada) restou demonstrado o dolo do sujeito passivo, tampouco descritas, no termo de verificação fiscal, condutas hábeis a serem enquadradas como sonegação, fraude ou conluio. Não tenho dúvidas que a mera omissão de receita não permite a qualificação da multa de ofício. Logo, considero aplicável a contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

15. No mais, não podemos olvidar que tanto o artigo 10, do Decreto nº 70.235/72 como o artigo 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/99, determinam que o auto de infração deve descrever, detalhadamente, os motivos de fato e de direito que embasam a autuação, sendo que a motivação deve ser explícita, clara e congruente. Por conseguinte, é dever a autoridade fiscal consignar os motivos que o levaram a qualificar a multa de ofício, de modo a evidenciar a conduta dolosa do contribuinte e o respectivo enquadramento nas práticas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (g.n.)

(...)

Voto Vencedor:

(...)

A recorrente pugnou pela aplicação da Súmula CARF nº 14, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, ou seja, redução para 75%.

(...)

No entanto, ao contrário da argumentação do sujeito passivo, a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco. (g.n.)

Quanto à qualificação da multa transcrevo parte do voto condutor da decisão de primeira instância, *in verbis*:

(...)

Assim, com base no exposto, deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

(...)

A recorrente também logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o primeiro acórdão indicado como paradigma, nº 9101-004.839.

Isso porque, (i) tanto no caso do recorrido quanto no caso do **primeiro paradigma** as autoridades fiscais não expuseram as razões pelas quais entenderam pelo cabimento da qualificação da multa de ofício, todavia, (ii) enquanto a Turma recorrida manteve a qualificadora, o Colegiado que exarou o primeiro paradigma a afastou.

Já em relação ao **segundo acórdão apontado como paradigma**, nº 1402-002.853, a recorrente não demonstrou a existência de divergência interpretativa frente ao acórdão recorrido.

É que no segundo paradigma a questão da necessidade de motivação para fins de imposição da multa qualificada sequer foi objeto de apreciação.

Naquela assentada, o Colegiado afastou a qualificadora por **falta de comprovação da conduta dolosa**, e não por **falta de indicação dos motivos que ensejaram a imposição da multa qualificada**.

Vejamos, a seguir, o que consta sobre o assunto no voto condutor do segundo paradigma:

Por fim, no que diz respeito à multa qualificada. **Entendo que não há comprovação do intuito de fraude, ou de recorrência que leve a conclusão do intuito de fraude.** Assim entendo plenamente aplicáveis a espécie o teor das súmulas 14 e 25 do CARF: (g.n.)

“Súmula CARF nº 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.”

“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.”

Entendo que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75%, além disso, afastada a suposta caracterização de crime de sonegação, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN. Mantidos ainda os tributos decorrentes.

(...)

Por fim, **em relação ao primeiro acórdão paradigma**, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

- a) o colegiado que exarou o acórdão recorrido é distinto do colegiado que exarou o acórdão paradigma;
- b) o acórdão recorrido não adotou como fundamento nenhuma das súmulas do CARF, da CSRF ou do Conselho de Contribuintes expedidas até a data do presente despacho, no que concerne a divergência interpretativa sob exame;
- c) a recorrente anexou cópia do inteiro teor do acórdão paradigma;

d) o acórdão paradigma não foi exarado por qualquer das turmas extraordinárias de julgamento;

e) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não contraria: (i) súmula vinculante do STF; (ii) decisão definitiva do STF ou do STJ, exarada sob o rito dos recursos extraordinários ou especiais repetitivos; (iii) súmula ou resolução do Pleno do CARF; e (iv) decisão definitiva plenária do STF que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

f) até a data do presente despacho, o acórdão paradigma não foi reformado na matéria que aproveita a recorrente.

DA SEGUNDA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Em relação à matéria objeto da segunda divergência interpretativa, referente à "**Contagem do prazo decadencial - Ausência de dolo - Comprovação**", a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

[...]

Em breve síntese, alega a recorrente a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas, nos 1301-003.994 e 1301-003.031, no que concerne à contagem do prazo decadencial na hipótese em que comprovada a ausência de dolo.

Pelo exame do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria**, conforme trecho do voto condutor a seguir reproduzido:

Voto Vencedor:

(...)

A recorrente pugnou pela aplicação da Súmula CARF nº 14, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, ou seja, redução para 75%.

(...)

No entanto, ao contrário da argumentação do sujeito passivo, **a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade - receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco.** (g.n.) Quanto à qualificação da multa transcrevo parte do voto condutor da decisão de primeira instância, *in verbis*:

(...)

Assim, com base no exposto, deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

No que diz respeito à decadência, cumpre observar que, em se tratando de conduta dolosa relativa a infração 1 (Omissão de Receitas - Receitas Não Escrituradas), se aplica o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN e não o § 4º do artigo 150 do CTN, a seguir transcritos: (g.n.)

(...)

No caso concreto, a Fazenda Pública poderia constituir o crédito tributário até cinco anos contados de 01/01/2007 (do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seja, até 31/12/2011. Como ciência do Auto de Infração deu-se em 16/06/2011, entendendo que não está extinto o crédito tributário, por força da decadência, na forma do artigo 173, inciso I, afastando-se o disposto no artigo 150, § 4º do CTN. (g.n.)

(...)

A recorrente, entretanto, não logrou êxito em demonstrar a existência de divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e os acórdãos indicados como paradigmas.

Isso porque a divergência entre o recorrido e os 2 (dois) paradigmas não advém de distintas interpretações dadas pelos respectivos Colegiados à legislação tributária que trata da contagem do prazo decadencial, mas sim da apreciação que cada Colegiado fez sobre os elementos de prova contidos nos respectivos autos.

Mais precisamente, (i) enquanto a Turma recorrida, apreciando os elementos acostados aos presentes autos, **entendeu como comprovado o dolo do sujeito passivo quanto à infração indicada no "Histórico 1"**, daí porque empregou o art. 173, I, do CTN para contagem do prazo decadencial, (ii) os Colegiados que julgaram os 2 (dois) paradigmas indicados, apreciando os elementos acostados aos respectivos autos, **entenderam como não comprovado o dolo dos sujeitos passivos**, daí porque empregaram o art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial.

Nesse sentido, a pretensão da recorrente não é a solução de divergência interpretativa entre Colegiados do CARF acerca da legislação tributária aplicável à matéria, mas sim a mera reapreciação de matéria fática (comprovação do dolo relativamente à infração apontada no "Histórico 1"), algo que não autoriza a interposição do recurso especial.

CONCLUSÃO

Tendo em vista o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, **ADMITO PARCIALMENTE** o recurso especial do sujeito passivo, para:

1) dar-lhe seguimento relativamente à seguinte matéria:

- Qualificação da multa de ofício - Motivação.

2) negar-lhe seguimento relativamente à seguinte matéria, em razão da falta de demonstração da divergência interpretativa suscitada:

- Contagem do prazo decadencial - Ausência de dolo - Comprovação. *(destaques do original)*

O agravo apresentado contra a admissibilidade parcial foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 2309/2318, do qual se destaca:

O fato de o Recurso Especial ter sido admitido no Despacho agravado no tema **"qualificação da multa de ofício – motivação"**, ante a constatação de que *"(i) tanto no caso do recorrido quanto no caso do primeiro paradigma as autoridades fiscais não expuseram as razões pelas quais entenderam pelo cabimento da*

*qualificação da multa de ofício, todavia, (ii) enquanto a Turma recorrida manteve a qualificadora, o Colegiado que exarou o primeiro paradigma a afastou” de forma alguma implica que deva ser admitido também no tema “**contagem do prazo decadencial - ausência de dolo – comprovação**” independentemente da demonstração de dissídio jurisprudencial específico no âmbito desse tema.*

Ora, o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-00.213, de 2009). E a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, uma vez que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003).

E o que se vê no caso presente é que se os paradigmas manifestaram o entendimento de que “*não comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, não prevalece a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e sim a do art. 150, §4º, do CTN*”, no acórdão recorrido não manifestou entendimento contrário, estampando sua ementa que “*comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*” (isto é, a regra do art. 173, inciso I, do CTN).

Nesse quadrante, somente se configuraria divergência de interpretação da legislação tributária entre os julgados caso os conjuntos fático-probatórios dos casos apreciados fosse muito semelhante no que toca à comprovação do dolo. E isso a ora Agravante não logrou demonstrar em seu Especial.

Não há reparos, assim, ao Despacho agravado quando ali se afirma que “*a divergência entre o recorrido e os 2 (dois) paradigmas não advém de distintas interpretações dadas pelos respectivos Colegiados à legislação tributária que trata da contagem do prazo decadencial, mas sim da apreciação que cada Colegiado fez sobre os elementos de prova contidos nos respectivos autos paradigmas*”.

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de conhecimento do agravo, propõe-se que ele seja REJEITADO, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. *(destaques do original)*

Em seu recurso especial, depois de relatar as discussões ao longo do contencioso administrativo e designar as receitas omitidas *vinculadas a receitas da atividade* como *Histórico 1* e as aquelas *vinculadas a depósitos bancários sem origem comprovada* como *Histórico 2*, a Contribuinte defende a reforma do acórdão recorrido *no tocante a três matérias*, mas apenas para os fins de:

1. Afastar a multa qualificada por ausência de motivação, comprovação e fundamentação da suposta fraude ou sonegação no Auto de Infração;
2. Reconhecer a decadência das supostas omissões de receitas relacionadas ao Histórico 1 (receita vinculada à atividade);

Ao iniciar a demonstração das divergências, a Contribuinte novamente menciona que irá abordá-las em três tópicos ('II.3.a', 'II.3.b' e 'II.3.c'), mas desenvolve apenas os dois primeiros, inclusive na parte final destinada ao mérito recursal. O segundo tópico, referente à decadência, não teve seguimento. Com respeito ao primeiro tópico, a Contribuinte assim argumenta:

Ao lavrar o auto de infração a DRF qualificou a multa relativa ao denominado Histórico 1 valendo-se de um único parágrafo para fundamentar tal multa, qual seja:

(...) Tais valores (Histórico Tipo 1) foram considerados como Omissão de Receitas Advindas do faturamento. Com isto, configura-se, em tese, como crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em decorrência disto, aplicamos a multa de ofício de 225% (multa qualificada de 150% e agravada em 50%, conforme abaixo explanado). (...)

Com base em um único parágrafo, no qual a DRF afirmou que “em tese” teria havido crime contra a ordem tributária, a multa foi qualificada. É no mínimo temerário imputar a ocorrência de um crime afirmando que “em tese” a situação estaria caracterizada.

Adicionalmente ao absurdo aqui exposto, constata-se que o auto de infração sequer descreveu qual conduta teria sido praticado pela Recorrente, tendo se limitado a pautar a autuação no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 e não tendo sequer indicado se teria havido fraude, sonegação etc.

Em face da absoluta ilegalidade de tal qualificação, pautada em uma única frase, carecedora de fundamentação e comprovação exigidas na legislação, tal matéria (qualificação da multa) foi objeto de impugnação e de recurso voluntário, tendo sido tratadas no Acórdão da DRJ e do CARF. Inclusive, frise-se, a multa qualificada foi mantida por voto de qualidade proferido por meio do Acórdão Recorrido. Em face disso verifica-se que a matéria foi devidamente prequestionada nas instâncias inferiores e desde a primeira defesa da Recorrente.

(...)

Nesse sentido, o voto vencedor do acórdão recorrido assim tratou do tema:

(...) No entanto, ao contrário da argumentação do sujeito passivo, a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco.

Quanto à qualificação da multa transcrevo parte do voto condutor da decisão de primeira instância, *in verbis*:

(...)

A fiscalização alega que o contribuinte informou na Declaração Anual do Simples Nacional DASN, uma receita bruta no valor de R\$ R\$ 184.061,14, enquanto as receitas apuradas na autuação importaram em R\$ 6.588.650,85, objetivando o interessado com isso eximir-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que se caracteriza como sonegação fiscal.

Nesse sentido, cabe à fiscalização a função de proceder ao lançamento dos tributos que o contribuinte, espontaneamente, não tenha feito, aplicando-se o percentual de multa de ofício previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, qualificando a multa de ofício, na forma do artigo 44, § 1º da mesma Lei, aplicando-se o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

Nessa situação, o art. 44 da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 11.488/2007, prevê a aplicação da multa de 150% nos lançamentos de ofício, conforme a seguir:

[...]

O art. 71, I, desse diploma legal definiu que “sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”; o inciso II refere-se às condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

O procedimento do autuado está muito mais a configurar a intenção de obscurecer o conhecimento da dimensão do evento jurídico-tributário por parte das autoridades fiscais do que caracterizar a simples hipótese de declaração inexata como ele quer. Nota-se que o impugnante não comprovou a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.

Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada em todos os meses do período fiscalizado.

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. O fato de oferecer à tributação valores inferiores aos auferidos, de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado demonstra o

elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Portanto, correta a aplicação da multa qualificada no caso das receitas omitidas pelo sujeito passivo.

Assim, com base no exposto, deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

Tem-se que concluiu o voto vencedor que pelo fato de a suposta omissão de receitas ter se dado de forma reiterada, a sonegação teria restado comprovada, admitindo-se a qualificação da multa.

(...)

Todavia, tal entendimento não é o mesmo que o CARF aplicou em casos idênticos ao presente, inclusive, por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais (**doc. 1 - íntegra**). Veja-se.

PARADIGMA 1

Processo nº 19515.006588/2008-07

Acórdão nº 9101-004.839 – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

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

Ano-calendário: 2004 MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. SIMPLES OMISSÃO.

Aplica-se a Súmula CARF nº 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.

[...]

PARADIGMA 2

Processo nº 11624.720053/2014-33

Acórdão nº 1402002.853 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA.

A falta de escrituração da movimentação bancária enseja a exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração.

[...]

MULTA QUALIFICADA. (DES)CABIMENTO.

Não se vislumbram presentes as condutas previstas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, para ensejar a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

[...]

É possível confirmar que referidos acórdãos paradigmas concluíram, seguindo a posição firmada nas Súmulas nº 14 e 25 do CARF, que a omissão de receitas por si só não permite a qualificação da multa, uma vez que a deve a autoridade lançadora expor de forma clara e precisa quais elementos levaram a concluir pela ocorrência de fraude ou sonegação, bem como quais normas restaram violadas.

Tal como exposto, no caso concreto aqui tratado não há qualquer evidência quanto ao crime supostamente cometido, ou seja, a DRF não indicou se teria havido fraude ou sonegação, tampouco trouxe elementos nesse sentido e fundamentação legal.

O acórdão recorrido, por sua vez, valendo-se de ilegal inovação (matéria também objeto do presente recurso especial, tópico a seguir), afirmou ter havido sonegação, situação que resulta em cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, uma vez que o auto de infração não trouxe tal informação e esta decorreu de conclusão exarada pelo CARF em sede de recurso voluntário.

Todavia, fato é que os acórdãos paradigmas ratificam que a situação aqui descrita não permite (omissão de receitas), por si só, não permite a qualificação da multa.

Nesse sentido, veja-se trechos dos relatórios e votos proferidos nos acórdãos paradigmas (doc. 1):

[...]

Veja-se quadro comparativo entre os acórdãos recorrido e paradigma:

[...]

Referidos acórdãos paradigma ratificam que não se justifica a qualificação da multa a partir do fundamento utilizado pelo Acórdão Recorrido de que teria ocorrido a prática reiterada da suposta omissão de receitas.

Os acórdãos paradigma também ratificam que é dever da autoridade lançadora comprovar a ocorrência da suposta fraude ou sonegação, o que não ocorreu no caso em tela e restou reconhecido no voto vencido do acórdão recorrido, afastado por voto de qualidade, veja-se:

(...) 54. No entanto, sabemos que a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional. E, em que pese tenha aplicado a multa qualificada (150%) somente sobre a omissão decorrente dos recebimentos caracterizados como receita da atividade empresarial ("Histórico 1", fl. 1797), a r. autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a

Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

55. Interessante que, a própria autoridade fiscalizadora afastou a multa qualificada sobre as receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada ("Histórico 2", não relacionados diretamente com o faturamento, fl. 1798). Como pode haver conduta dolosa, fraudulenta e

simulatória capaz de qualificar a multa de ofício na hipótese da infração 1, mas não na infração 2? O dolo é elemento imprescindível para qualificar a multa em ambos os casos. Tal intuito, conforme item I (Da Decadência), não foi comprovado pela autoridade fiscalizadora. A mera omissão de receitas não qualifica a multa de ofício nestas situações.

(...)

72. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos expostos nos itens 60 a 62, conduta ilícita, intenção e nexo de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

73. No presente caso, houve atendimento parcial da intimação pela Recorrente (fl. 1793) e os próprios RMFs viabilizaram a adequada lavratura do auto de infração. Logo, não há que se falar em conduta dolosa ilícita, seja sonegação, fraude ou conluio.

74. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte em praticar quaisquer dessas condutas. As autoridades fiscal e julgadora citam de forma genérica e, em tese, a ocorrência de sonegação, fraude e simulação como se a omissão de receitas, por si só, se enquadrasse em quaisquer dessas figuras indistintamente.

75. É certo que, em nenhum momento a Recorrente tentou “esconder” quaisquer informações solicitadas pelo auditor fiscal. Além disso, conforme exposto, a douta autoridade não trouxe outros elementos, além da própria omissão de receitas, para caracterizar a aplicação da multa qualificada, o que fatalmente viola as Súmulas CARF nºs 14 e 25.

76. Portanto, considerando a falta de elementos trazidos pela autoridade fiscal, acolho o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício também sobre a omissão de receitas constante do "Histórico 1" (omissão de receitas não escrituradas).

Nessa esteira, demonstrada a divergência entre o acórdão recorrido e paradigmas, o presente recurso especial deve ser conhecido no tocante à discussão envolvendo a qualificação da multa no tocante às supostas omissões de receitas.

Anote-se que na segunda matéria, a Contribuinte arguiu divergência jurisprudencial acerca da contagem do prazo decadencial porque, *a despeito de o acórdão recorrido ter reconhecido a decadência quanto ao denominado Histórico 2, não reconheceu a decadência do período de 01.01.2006 a 15.06.2006 quanto ao Histórico 1, sob o fundamento de que restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*. Ao final, conclui que *resta demonstrada a divergência jurisprudencial confrontando-se acórdãos recorrido e paradigma, no tocante à decadência parcial do denominado Histórico 1, aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que houve pagamento parcial pela Recorrente e não há comprovação do dolo apto a atrair a qualificação da multa em razão da inexistência de sonegação*.

No mérito, opõe-se à qualificação da penalidade nos seguintes termos:

Veja-se que a autoridade administrativa, considerando todos os valores constantes nos extratos, obtidos com a quebra de sigilo bancário, como “créditos em conta corrente”, sem qualquer distinção de empréstimo, aplicou a multa de ofício, agravada, de 225% sobre os valores do “histórico 1”, decorrentes da atividade.

(...) Tais valores (Histórico Tipo 1) foram considerados como Omissão de Receitas Advindas do faturamento. Com isto, configura-se, em tese, como crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em decorrência disto, aplicamos a multa de ofício de 225% (multa qualificada de 150% e agravada em 50%, conforme abaixo explanado). (...)

Assim, ao lavrar os Autos de Infração ora Recorridos, a fiscalização imputou à Recorrente conduta pretensamente fraudulenta e, com base nisso, aplicou multa qualificada equivalente a 150% do crédito tributário constituído sobre os valores dos extratos decorrentes da atividade.

Para a perfeita compreensão do disposto no texto legal acima transcrito, cumpre mencionar a redação dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64 aos quais faz referência:

[...]

Da redação dos dispositivos supra é possível depreender que a multa qualificada de 150% será aplicável nas hipóteses em que houver **sonegação** (artigo 71, da Lei nº 4.502/64), **fraude** (artigo 72, da Lei nº 4.502/64) ou **conluio** (artigo 73, da Lei nº 4.502/64).

Só é permitido à fiscalização imputar ao sujeito passivo tais condutas (sonegação, fraude ou conluio), se o Termo de Verificação Fiscal individualizar as condutas por ele praticadas, pormenorizando os fatos e as circunstâncias, de forma a permitir sua identificação e fomentar a formação do juízo de convicção valorativa; ou seja, a qualificação da penalidade depende da indicação pela autoridade fiscal de fatos que demonstrem o dolo do contribuinte.

Tal situação não ocorreu no caso em tela. No caso em apreço, no entanto, não há provas, tampouco indícios ou até mesmo mera descrição de eventual ação ou omissão nesse sentido.

Ao analisar os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº. 4.502/64, que dispõem sobre sonegação, fraude e conluio, Paulo de Barros Carvalho¹ trata da necessidade de constatação da ocorrência de uma conduta ilícita para configuração da fraude. Veja-se:

Nota-se que as figuras da sonegação e da **fraude** estão relacionadas com a **ocultação da realidade**: pratica-se ato que desencadearia o nascimento da obrigação tributária, mas impede-se que o Fisco tome conhecimento de tal ato, seja mediante condutas que mascarem o negócio realizado (simulação), seja por meio de atitudes que, ilicitamente, modifiquem ou excluam os caracteres do fato (fraude). O conluio, por sua vez, caracteriza-se exatamente pelo acordo entre duas ou mais pessoas, com vistas a concretizar atos simulatórios ou fraudulentos.

Para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas passível de tributação. É imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos exatos termos dos arts. 71, 72 e 73, acima transcritos.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo²:

Não parece correto dizer que um **ato praticado validamente**, sem qualquer patologia que o invalide à luz do direito empresarial, contratual, societário, trabalhista etc., seja inválido apenas em matéria tributária. Tampouco parece adequado dizer que tal ato até pode ser válido, para qualquer ramo ou finalidade, mas será “ineficaz” apenas em matéria tributária. Se o ato é abusivo, excessivo, praticado em fraude à lei, assim poderá ser considerado para qualquer finalidade, e não só para fins tributários, e vice-versa. É igualmente inadequado dizer-se que essa ineficácia poderia decorrer da mera ausência de um propósito negocial “extra-tributário”. Se não há abuso, não será a carência de um resultado diverso da economia tributária que irá invalidar, ou pior, tornar ineficaz “para fins tributários” um negócio. A falta do propósito “extra-tributário”, aliada a outros fatores, pode denotar abuso, mas, insista-se, ela, por si, não tem necessariamente esse efeito.

É no referido contexto que resta demonstrado que os negócios jurídicos da Recorrente nunca tiveram por objetivo fraudar o procedimento de fiscalização ou sonegar tributos.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Tema IV do Vol. 1 “A livre iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do artigo 116 do Código Nacional” da obra Derivação e posituação no direito tributário. Pág. 20.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Artigo: A Prova no Planejamento Tributário. Pág. 9.

O CARF possui verdadeiro acervo jurisprudencial no sentido de que somente condutas fraudulentas e **devidamente comprovadas**, o que não é o caso, atraem a aplicação da multa qualificada, veja-se:

Acórdão nº 1302-002.404 (...) AGRAVAMENTO E QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. MOTIVOS EQUIVOCADOS.

A apresentação de **motivos de direito absolutamente equivocados** e, mesmo, a falta de descrição dos motivos de direito que levaram ao agravamento e qualificação da multa de ofício, impõe o seu afastamento e a redução da multa aplicada. (destacou-se)

Acórdão 9101-003.212: (...) MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para que se considere evidente o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

Acórdão 1301-002.670: (...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, **em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência**.

Acórdão 1201-001.919: (...) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 75%.

Tendo a autoridade fiscal deixado de apontar de forma objetiva as razões determinantes para imposição da multa de ofício qualificada sobre as operações de swap, é de se reduzir a penalidade para o percentual não qualificado de 75%.

Acórdão 108-09.037: OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO.

(...)

PENALIDADE QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INOCORRÊNCIA – SIMULAÇÃO RELATIVA – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

Acórdão 107-09.587: MULTA QUALIFICADA - Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, **se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.** (grifou-se)

Nota-se que a conduta do auditor fiscal no sentido de autuar contribuintes sem realizar qualquer prova **é constantemente rechaçada pelo CARF**, pois, tal como ocorreu no presente caso, a multa vem sendo qualificada sem a observância à legislação sobre a matéria e em desrespeito ao devido processo, pois vem na forma de mera afirmação, desacompanhada de argumentos e provas concretos.

Fabiana Del Padre Tomé faz a seguinte observação quanto ao dever da administração fazendária de produzir prova suficiente à constituição do crédito tributário, mesmo nos casos de autuação pautada em presunção:

O atributo da presunção de legitimidade, inerente aos atos administrativos, não dispensa a construção probatória por parte do agente fiscal. Essa figura presuntiva é ‘juris tantum’, significando a possibilidade de ser ilidida por prova que a contrarie, o que reforça nosso posicionamento no sentido de que **os atos de lançamento e aplicação de penalidade dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram.** Convém anotar ainda que, **mesmo tratando-se de hipótese de tributação pautada em presunções legais, não se opera inversão do ônus da prova, como se à autoridade administrativa coubesse apenas lavrar a exigência fiscal, deixando a cargo do contribuinte descaracterizá-la.** Nesse caso, **impõe-se a comprovação do fato presuntivo, devendo o Fisco demonstrar a ocorrência da situação que, nos termos da lei, enseja a relação implicacional que conduz ao fato presumido.**³ (destacou-se)

Diante disso, é evidente a ausência da prática de qualquer ato que possa levar à qualificação da multa isolada.

Destarte, cumpre realçar que **a simples omissão de rendimentos não pode ser considerada sonegação, fraude ou conluio, uma vez que pode ocorrer sob diversas circunstâncias escusáveis. Neste sentido, já sumulou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, in verbis:**

*“Súmula CARF nº 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.**” (original sem grifo).*

³ A prova no direito tributário. Ed. Noeses, 2005, p.292/293.

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Por isso, **AO NARRAR OS FATOS QUE ENSEJARAM A AUTUAÇÃO, A AUTORIDADE FISCAL DEVERÁ APONTAR, ALÉM DA OMISSÃO DE RECEITAS, OUTROS ELEMENTOS CAPAZES DE DENOTAR O INTUITO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.**

Neste sentido, colaciona-se ementa de aresto proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, com base na precitada Súmula nº 14, afastou a qualificação da multa de ofício fulcrada exclusivamente em omissão de rendimentos:

“ (...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA SÚMULA 14 DO CARF. Não comprovado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude do contribuinte, com o fim de redução do montante do imposto devido na tributação da pessoa física, afasta-se a multa de ofício qualificada de 150%. Recurso provido em parte.

(...)

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento EM PARTE ao recurso, para determinar: (i) a exclusão da base de cálculo do imposto dos valores relativos à glosa de despesas da atividade rural (?despesas com construção?), mantendo a glosa de despesas especificamente em relação ao IRRF pago, (ii) a exclusão da base de cálculo relativa à omissão de rendimentos da atividade rural do valor de R\$ 800.000,00, relativo a CPRs liquidadas mediante a devolução dos valores antecipados, bem como (iii) a redução da multa aplicada sobre a omissão de rendimentos ao patamar de 75%.”

(Acórdão n.º 2801-002.647, Segunda Seção, publicado em 19/09/2012) (grifou-se)

Com efeito, **na hipótese em testilha**, consoante se verifica do Termo de Verificação Fiscal, acórdão da DRJ e acórdão recorrido, **a fiscalização aplicou a multa qualificada baseada exclusivamente no fato de a Recorrente, pretensamente, ter omitido receitas à tributação, deixando de apontar qualquer fato ou circunstância suplementar para corroborar tal qualificação.**

Portanto, uma vez que a qualificação da multa aplicada deriva exclusivamente da pretensa omissão de recursos pela Recorrente e que as Súmulas nºs 14 e 25, do CARF, preveem que tal conduta, por si só, não autoriza tal qualificação, é certo que a penalidade aplicada deverá ser reduzida para 75%, nos moldes previstos pelo artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Se assim entender esta Câmara Superior, requer sejam os autos devolvidos à Turma Julgadora da 2ª Câmara para os fins de analisar o impacto do afastamento da fraude, notadamente, a decadência do período de 01.01.2006 a 15.06.2006 no tocante ao denominado Histórico1. *(destaques do original)*

No mérito da segunda matéria que não teve seguimento, a Contribuinte reitera a inocorrência de fraude que ensejasse a aplicação da regra decadencial do art. 173, I do CTN, e argumenta que *a omissão de faturamento não leva à conclusão lógica e direta de dolo, fraude ou simulação, condições expressamente exigidas pela Legislação ao afastamento do prazo decadencial constante no art. 150 §4.º do CTN, qual seja cinco anos a contar do fato gerador*. E finaliza este tópico consignando que:

Diante do exposto, pode-se perceber que tanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF quanto o Superior Tribunal de Justiça – STJ adotam a tese de que a decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o SIMPLES ora exigido, se dá em 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, conforme determina o artigo 150, § 4º, do CTN, **principalmente quando há recolhimento, ainda parcial, do tributo.**

Assim, afasta-se em definitivo o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, visto que o prazo decadencial previsto nesse dispositivo legal expressamente determina que, **apenas no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que deveras não houve no caso em tela.**

Prosseguindo, pontue-se adicionalmente também que não se trata no caso em testilha de falta de recolhimento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, posto que a autuação ora combatida pretende exigir **a diferença** de recolhimento do SIMPLES em virtude da presunção de que os recursos constantes das contas-correntes da Recorrente constituiriam faturamento seu.

Dessa forma, considerando que a Recorrente foi cientificada da lavratura dos Autos de Infração ora recorrido em 16/06/2011, o prazo decadencial para a cobrança dos valores supostamente devidos no lapso temporal compreendido entre 1º de janeiro e 15 de junho de 2006 já havia transcorrido, pois o tributo fora devidamente declarado e recolhido à época e tacitamente homologado pela autoridade administrativa. Por tais razões, deve ser reconhecida a decadência dos débitos relacionados ao denominado Histórico 1, relativo a omissões de receitas, no período de 01.01.2006 a 15.06.2006.

Subsidiariamente, se assim entender esta Câmara Superior, requer sejam os autos devolvidos à Turma Julgadora da 2ª Câmara para os fins de analisar o impacto do afastamento da fraude, notadamente, a decadência do período de 01.01.2006 a 15.06.2006 no tocante ao denominado Histórico 1. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja *recebido, conhecido no tocante às duas matérias aqui discutidas e totalmente provido, para os fins de reformar parcialmente a decisão recorrida no sentido de:*

- (i) Afastar integralmente de todo o auto de infração a multa qualificada de 150%, determinando-se a aplicação da multa de ofício de 75%.
- (ii) reconhecer a decadência do período de 01.01.2006 a 15.06.2006 no tocante ao denominado Histórico 1, parcela não reconhecida no acórdão recorrido, relativo às supostas omissões de receitas.
- (iii) Subsidiariamente, requer sejam os autos devolvidos à C. Turma que proferiu o acórdão recorrido com o fim de submeter o feito a julgamento específico com o fim de rever as posições nele exaradas, no que conflitantes com os termos do acórdão a ser proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, notadamente, a análise da decadência em face do afastamento da multa qualificada.

Os autos foram remetidos à PGFN em 13/01/2022 (e-fls. 2321), e retornaram em 26/01/2022 com contrarrazões (e-fls. 2320/2335) nas quais a PGFN questiona o cabimento *do recurso especial para reexame de matéria fática e probatória*. Em seu entendimento, *o acórdão recorrido aduziu que a fiscalização comprovou e fundamentou adequadamente a incidência da multa qualificada. Reverter essa conclusão da instância de origem demandaria, necessariamente, analisar novamente as provas apresentadas pelo contribuinte, o que não se admite em sede de recurso especial*.

De toda a sorte, no mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido nos seguintes termos:

O procedimento fiscal demonstrou que o contribuinte **declarou, de forma reiterada, valores inferiores** aos auferidos durante todo o período da fiscalização, o que evidencia o intuito do contribuinte de impedir o conhecimento da autoridade fiscalizadora da ocorrência dos fatos geradores relativos à seu faturamento. Portanto, correta a aplicação de multa qualificada em relação às receitas omitidas.

Ao contrário da argumentação do sujeito passivo, a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco.

O contribuinte informou na Declaração Anual do Simples Nacional DASN, uma receita bruta no valor de R\$ 184.061,14, enquanto as receitas apuradas na autuação importaram em R\$ 6.588.650,85, objetivando o interessado com isso eximir-se do pagamento de tributos à Fazenda Pública, o que se caracteriza como sonegação fiscal.

Nesse sentido, cabe à fiscalização a função de proceder ao lançamento dos tributos que o contribuinte, espontaneamente, não tenha feito, aplicando-se o percentual de multa de ofício previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996,

qualificando a multa de ofício, na forma do artigo 44, § 1º da mesma Lei, aplicando-se o disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

O procedimento do autuado está muito mais a configurar a intenção de obscurecer o conhecimento da dimensão do evento jurídico-tributário por parte das autoridades fiscais do que caracterizar a simples hipótese de declaração inexata como ele quer. Nota-se que o recorrente não comprovou a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.

Discutível seria o caso se estivessemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada em todos os meses do período fiscalizado.

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. O fato de oferecer à tributação valores inferiores aos auferidos, de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Portanto, correta a aplicação da multa qualificada no caso das receitas omitidas pelo sujeito passivo. Deve ser mantida a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, por restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64 (conduta dolosa, sonegação fiscal).

[...]

Faz-se mister transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco⁴, 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 explícita 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

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

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 nº 4.502/66. 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 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. O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo⁵:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO. Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernedente persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em incorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da

⁵ DJ 03-12-2004 PP 00050 EMENT VOL – 02175-02 PP – 00253 RJ-SP v. 52, N. 327, 2005, p. 143-146 RT v. 94, n. 833, 2005, p. 473-476

fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do 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 nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (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, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada e sistemática de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

De fato, ao não declarar, de forma reiterada e sistemática, parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Ademais, não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar de forma reiterada receitas substancialmente inferiores ao Fisco Federal, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido pelo recorrente.

Entretanto, ainda que provado o ilícito, de acordo com a jurisprudência do CARF, somente caberia o agravamento da multa, quando restasse demonstrado o “evidente intuito de fraude”. Ou seja, caberia demonstrar que a contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

Com efeito, vê-se o intuito de fraude quando o autuado adota a prática de declarar ao Fisco Federal um faturamento que sabia não ser verdadeiro. Assim, é muito claro que o contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco.

Não se trata de mero equívoco como quer parecer crer o contribuinte, tampouco de declaração inexata ou meras omissões. Qual a razão a discrepância de conduta? Sonegar contribuições e tributos federais, omitindo os respectivos fatos geradores.

Ora, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502/64, que não é, de forma alguma, permitido à contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco.

Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no Direito Tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional.

A doutrina pátria já se manifestou acerca do dever de colaborar com a fiscalização. Válido transcrever as lições de JAMES MARINS⁶:

“f. Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm, contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais, etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Isto é, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação da Administração tributária. Não estão os particulares, empresas ou instituições, obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial”

Ora, demonstrado que a contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco Federal, não há a menor dúvida de que agiu com dolo. **E a vontade dolosa resta absolutamente clara, quando se vê que o autuado praticou idêntica conduta não de forma isolada, mas de forma consistente e continuada. O montante da omissão de receitas, ademais, também corrobora a ocorrência de fraude, sendo elemento importante na formação da culpa do contribuinte.**

⁶ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. Dialética, pp. 178 e 179.

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.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado⁷ 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:

“[...]

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal). [...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”.

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 Capez⁸ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou

⁷ PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

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:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada nos relatórios elaborados pela fiscalização, observada a partir da conduta reiterada e sistemática de omitir parcela significativa de rendimentos e da falsidade da declaração prestada ao Fisco Federal, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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.

Saliente-se que no entender da jurisprudência da 1ª Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, “a omissão substancial de receita, sem que sejam justificados a quase totalidade dos depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada.”

Confira os seguintes julgados da Colenda CSRF (Acórdão nº 9101.004.104 – 1ª Turma CSRF):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

CONHECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA.

O RICARF não exige, expressamente, prequestionamento pela Procuradoria. CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. RICARF. ART. 67, § 2º. MANUAL DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. PORTARIA CARF 56/2016. SÚMULA CARF 14.

⁸ Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

Enunciado de Súmula CARF não impede o conhecimento do recurso especial se a parte expressamente questiona a aplicação da Súmula ao caso dos autos. Nesse sentido, é o teor do Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, veiculado pela Portaria CARF 56/2016. Assim, a Súmula CARF não impede o conhecimento do recurso especial.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA E DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.

Diante da divergência na interpretação da lei tributária e similitude entre acórdão recorrido e paradigmas, é conhecido o recurso especial.

MULTA QUALIFICADA. LEI 9.430, ART. 44. OMISSÃO SUBSTANCIAL. SÚMULA CARF 25.

A omissão substancial de receita, sem que sejam justificados a quase totalidade dos depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada. Ademais, há que se considerar a apresentação de declarações zeradas, falta de livros fiscais, dentre outros elementos descritos no lançamento tributário. A Súmula CARF nº 25 trata da presunção legal de omissão de receita, impedindo a aplicação de multa qualificada quando não comprovado o dolo do contribuinte, na forma dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964.

O lançamento tributário demonstra o dolo do contribuinte, com a substancial omissão de rendimentos e demais elementos descritos, aplicando-se o racional da Súmula CARF 25 para manutenção da multa.

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.”

“Processo nº 10120.000608/200714

Recurso nº Especial do Procurador

Acórdão nº 9101001.689 – 1ª Turma

Sessão de 17 de julho de 2013

Matéria IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS REITERADA. MULTA QUALIFICADA.

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado SUPERMERCADO UNIBOM LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o

conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada". (ACÓRDÃO CSRF/0105.810 em 14 de abril de 2008).

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Especial de Divergência, interposto pelas Fazenda Nacional, para restabelecer a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que **devidamente fundamentada** e amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Como se vê, os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Por essas razões, é imperiosa a manutenção do acórdão recorrido. *(destaques do original)*

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN contesta a admissibilidade do recurso da Contribuinte na matéria que teve seguimento, por entender que sua apreciação demandaria reanálise de fatos e provas. Contudo, distintamente do que sustenta a Fazenda Nacional, o fato de o acórdão recorrido expressar *que a fiscalização comprovou e fundamentou adequadamente a incidência da multa qualificada* não impede a evidenciação de dissídio jurisprudencial se apresentado paradigma no qual, sob as mesmas premissas fáticas do recorrido, outro Colegiado do CARF compreendeu que não estariam presentes os requisitos legais para qualificação da penalidade.

No presente caso, o relatório do acórdão recorrido reproduz a síntese assim produzida pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca das infrações constatadas e da penalidade que lhes foi imputada:

As instituições financeiras apresentaram, além dos extratos já citados, as carteiras de movimentação de títulos em cobrança e os descontos de duplicatas e de outros títulos de crédito. Com os documentos de que dispunha, e sem que a empresa apresentasse os livros fiscais que embasaram a contabilidade, constatou o fiscal que as receitas declaradas à Receita Federal perfaziam o total de R\$ 184.061,14, as receitas omitidas (lançamentos oriundos da atividade da empresa faturamento) eram no valor de R\$ 2.304.414,27 e os depósitos bancários de origem não comprovada eram de R\$ 4.100.175,44. O total das receitas em 2006 foi de R\$ 6.588.650,85.

Sobre as receitas omitidas, advindas do faturamento da empresa, foi configurado, em tese, crime contra a ordem tributária, e foram objeto de lançamento com a multa de 225% (multa qualificada de 150%, mais a agravada de 50%) e protocolado processo de Representação Fiscal para Fins Penais. Os depósitos de origem não comprovada foram considerados como omissão de rendimentos e foram objeto de lançamento, com a multa de ofício de 112% (multa de 75% e agravada em 50%). O agravamento deu-se em função do não atendimento às solicitações da fiscalização, nos prazos estipulados nas intimações lavradas.

É diante do faturamento assim aferido pela autoridade lançadora que o voto vencedor do acórdão recorrido tem em conta que *a multa qualificada de 150% foi imputada para a infração 01 do auto de infração (omissão de receitas da atividade receitas não escrituradas), uma vez que não houve emissão de nota fiscal, não houve escrituração das receitas e não houve declaração ao fisco*, e manifesta concordância com os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância nos seguintes termos, para manutenção do gravame:

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

O procedimento do autuado está muito mais a configurar a intenção de obscurecer o conhecimento da dimensão do evento jurídico-tributário por parte das autoridades fiscais do que caracterizar a simples hipótese de declaração inexata como ele quer. Nota-se que o impugnante não comprovou a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.

Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pela autuada em todos os meses do período fiscalizado.

Os fatos explanados caracterizam a figura da sonegação. As circunstâncias narradas nos autos evidenciam, de forma inequívoca, o intuito deliberado, por parte do contribuinte, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes a seu faturamento. O fato de oferecer à tributação valores inferiores aos auferidos, de forma reiterada, durante todo o período fiscalizado demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Portanto, correta a aplicação da multa qualificada no caso das receitas omitidas pelo sujeito passivo.

A qualificação da penalidade, portanto, foi mantida em face das receitas que, ingressadas nas contas bancárias mediante recebimento de duplicatas integrantes da carteira de clientes da Contribuinte, não foram escrituradas de forma reiterada, *em todos os meses fiscalizados*, do ano-calendário 2006, e de valor significativo, ou, nas palavras da autoridade julgadora de 1ª instância, não se tratava de *uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente*.

Com respeito ao paradigma nº 9101-004.839 validado no exame de admissibilidade, trata-se de apreciação de recurso especial de sujeito passivo ao qual este Colegiado deu provimento, à unanimidade, acompanhando voto desta Conselheira, relatora do julgado. A divergência jurisprudencial ali estabelecida repousou sobre a possibilidade de *declaração inverídica permitir o agravamento da multa a 150%*, dado que o gravame foi aplicado sobre receitas omitidas apuradas a partir de informações de operadores de cartões de crédito e, no paradigma admitido, havia sido firmado que *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*. Esta Conselheira votou pelo conhecimento do recurso especial porque:

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 sua vez, a decisão de mérito neste paradigma foi calcada na falta de motivação para qualificação da penalidade, nos termos do voto desta Conselheira:

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 nº 9.430/96, definida com base no art. 71, inciso I, da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 inoccorrência 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 nº 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 nº 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.

A Contribuinte se opõe, nestes autos, à afirmação de caracterização de crime “em tese” e destaca que a acusação fiscal se limitou *a pautar a autuação no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, sem ter, sequer indicado se teria havido fraude, sonegação, etc..* Contudo, a divergência jurisprudencial não foi suscitada sob estes contornos fáticos, mas sim porque, segundo os paradigmas indicados, *a omissão de receitas por si só não permite a qualificação da multa, uma vez que deve a autoridade lançadora expor de forma clara e precisa quais elementos levaram a concluir pela ocorrência de fraude ou sonegação, bem como quais normas restaram violadas.* E, como visto, neste segundo paradigma, único admitido, não houve falta de clareza e precisão, mas sim falta de motivação para a qualificação da penalidade, aplicada como decorrência, tão só, da constatação de omissão e receitas.

Já nestes autos, como destacado no voto condutor do acórdão recorrido, *a simples hipótese de declaração inexata* restou afastada com o destaque de que *o impugnante não comprovou a origem das diferenças apuradas pelo Fisco.*

Na medida em que a interpretação da legislação tributária no paradigma nº 9101-004.839 foi expressa em razão os termos da acusação fiscal, cabe aqui transcrever o Termo de Verificação Fiscal no ponto em debate:

[...]

Para tanto, relacionamos, por meio do teor dos históricos contidos nos extratos, os lançamentos em dois tipos a seguir descritos:

1. Histórico Tipo 1: indicativo de lançamentos oriundos da atividade da empresa, ou seja, faturamento. Cabe destacar que as instituições financeiras apresentaram, com relação a muitos destes lançamentos, as carteiras de cobrança mantidas pelo epígráfico;
2. Histórico Tipo 2: indicativo de lançamentos cuja origem não foi comprovada, sendo que o histórico não se relacionava diretamente ao faturamento.

[...]

Os lançamentos, tanto aqueles que foram considerados como oriundos do faturamento, como aqueles cuja origem não foram comprovadas, foram agrupados, por período de apuração e tipo de histórico, e estão abaixo discriminados:

[...]

(*) 2.488.475,41 (valores oriundos do faturamento) – 184.061,14 (receita declarada)

[...]

A empresa não apresentou, até o presente momento, os livros fiscais que embasaram sua contabilidade. E não apresentou, também, documentação hábil e idônea que efetivamente comprovasse a origem dos recursos creditados nas contas bancárias mantidas.

E, cabe destacar que **as instituições financeiras apresentaram, além dos extratos bancários, as carteiras de movimentação de títulos em cobrança e os descontos de duplicatas e de outros títulos de crédito.** Tais documentos guardavam relação com os valores depositados que foram considerados oriundos do faturamento que foram considerados na presente fiscalização.

Tais valores (Histórico Tipo 1) foram considerados como **Omissão de Receitas advindas do faturamento.** Com isto, configura-se, em tese, como crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em decorrência disto, aplicamos multa de ofício de **225%** (multa qualificada de 150% e agravada em 50%, conforme abaixo explanado). Com isto, protocolamos processo de Representação Fiscal para Fins Penais, sob o número 19515.720230/2011-88.

Os demais valores depositados nas contas bancárias do contribuinte (Histórico Tipo 2) foram considerados **Omissão de Rendimentos** caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, e serão objeto de lançamento, utilizando-se a multa de ofício correspondente a **112,5%** (multa de 75% e agravada em 50%, conforme abaixo explanado).

[...] (*destaques do original*)

Como se vê na acusação fiscal transcrita no paradigma, há substancial dessemelhança entre as acusações fiscais analisadas nos casos comparados. Enquanto no paradigma a constatação de omissão de receitas é o único fato invocado para qualificação da penalidade, no recorrido a constatação de omissões de receitas de diferentes naturezas impôs o acréscimo de referenciais fáticos específicos para caracterização das distintas condutas penalizadas. Assim é que a multa qualificada, aqui questionada pela Contribuinte, é imposta às receitas omitidas representadas por recebimentos de duplicatas e títulos da carteira de clientes da Contribuinte, acerca das quais não só deixou de ser comprovada a origem, como também não se verificou a apresentação dos *livros fiscais que embasaram sua contabilidade*, elemento de prova essencial para descaracterizar ou reforçar o dolo da Contribuinte ao declarar, apenas, R\$ 184.061,14 das receitas que totalizaram R\$ 2.488.475,41 a partir dos ingressos bancários identificados a partir da carteira de clientes.

Assim, deve ser acolhida a objeção da PGFN ao conhecimento do recurso especial. A situação fática analisada no recorrido não se restringiu à falta, apenas, de declaração de receitas pelo sujeito passivo. A falta de atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal,

inclusive para apresentação dos *livros fiscais que embasaram sua contabilidade*, frente à correlação dos ingressos bancários com a carteira de clientes da Contribuinte junto às instituições financeiras com as quais operava, afetou a definição dos contornos da conduta da Contribuinte na acusação fiscal e ao longo do contencioso administrativo. Logo, se admitida a divergência jurisprudencial a partir da demandada exposição *de forma clara e precisa dos elementos que levaram a concluir pela ocorrência de fraude ou sonegação*, sem alinhar os fatos analisados nos casos comparados, a decisão acerca do cabimento da multa qualificada demandará, necessariamente, o revolvimento dos fatos e das correspondentes provas, e não apenas a solução de divergência na interpretação da legislação tributária.

Adicione-se, ainda, que a demandada exposição *clara e precisa de quais normas restaram violadas*, referida pela Contribuinte em seu recurso especial, e possivelmente dirigida à motivação da qualificação da penalidade, nestes autos, calcada na referência ao art. 1º da Lei nº 8.137/90, sem a dita indicação *se teria havido, fraude, sonegação etc.*, é discussão jurídica que não está presente em nenhum dos dois paradigmas indicados.

De todo o exposto, confirma-se que os paradigmas indicados, de fato, se alinham às Súmulas CARF nº 14 e 25, no sentido de que *a omissão de receitas por si só não permite a qualificação da multa, uma vez que a deve a autoridade lançadora expor de forma clara e precisa quais elementos levaram a concluir pela ocorrência de fraude ou sonegação, bem como quais normas restaram violadas*. Contudo, as conclusões de que estes requisitos não foram cumpridos nos paradigmas tiveram em conta circunstâncias fáticas distintas das presentes nestes autos, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a

base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa