



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720610/2018-99
ACÓRDÃO	1101-001.597 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOCIEDADE MOVELEIRA PARANA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO INEXISTENTE. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS NA FISCALIZAÇÃO.

É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE CONDUTA ADICIONAL E DIVERSA DAQUELA QUE ENSEJOU O LANÇAMENTO DO TRIBUTO.

A multa majorada exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Não havendo a comprovação das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, deve ser afastada a multa qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário interposto pelo responsável solidário; em conhecer parcialmente do recurso voluntário do sujeito passivo para afastar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial

ao recurso voluntário unicamente para afastar a multa qualificada de 150% reduzindo-a ao patamar de 75%, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 24 de junho de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Cuida-se de recursos voluntários (e-fls. 533-542 e 545-554) interpostos contra acórdão da 2ª Turma da DRJ/SDR (e-fls. 511-515) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 486-503) apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (e-fls. 418-464) lançados a partir de arbitramento, relativamente ao ano-calendário de 2014, em que se apontam as seguintes infrações:

IRPJ:

RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, conforme relatório fiscal em anexo.

CSLL:

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, conforme relatório fiscal em anexo.

PIS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Arbitramento do lucro realizado com base

na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, conforme relatório fiscal em anexo.

COFINS:

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, conforme relatório fiscal em anexo

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 86-92, anexos às e-fls. 93-417), são apontados os seguintes fatos principais:

6.1 Procedimento Fiscal

O contribuinte transmitiu ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) seu arquivo da Escrituração Contábil Digital (ECD) referente ao ano calendário de 2014 contendo o plano de contas e sem lançamentos contábeis.

Em relação ao período da fiscalização não constam dos sistemas da Receita Federal entrega pelo contribuinte de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e não consta do Sped transmissão do arquivo EFD-Contribuições.

(...)

6.1.3 Procedimentos efetuados para executar a fiscalização do IRPJ da empresa

Como o contribuinte não apresentou escrita contábil regular (ECD com lançamentos contábeis) nem as devidas declarações (DCTF e EFD-Contribuições) para o período da Ação Fiscal, a fiscalização utilizou-se dos arquivos da Nota Fiscal Eletrônica constantes do Sped para apurar a receita bruta da fiscalizada correspondente a base de cálculo do IRPJ.

(...)

6.1.4. Conclusão

Como (em relação ao período da fiscalização) não constam dos sistemas da Receita Federal entrega pelo contribuinte de DCTF referente ao IRPJ, coube a esta fiscalização realizar o lançamento de ofício desse Tributo e reflexos (CSLL, PIS e OCFINS). Para tanto a fiscalização apurou a base de cálculo do IRPJ conforme detalhado no item 6.1.3.

A fiscalização constatou também que não houve entrega pelo contribuinte de DCTF referente às Contribuições CSLL, PIS e COFINS e não consta do Sped transmissão do arquivo EFD-Contribuições.

7 Do Lançamento Fiscal

Conforme até aqui exposto, após o regular procedimento fiscal, **o contribuinte não apresentou escrita contábil regular (ECD com lançamentos contábeis) nem as devidas declarações (DCTF e EFD-Contribuições) da empresa do ano de 2014 e, após intimado e reintimado, não informou a opção da forma de tributação do**

IRPJ AC 2014 nem apresentou os memoriais de cálculo desse tributo. Tal fato configura hipótese de arbitramento do lucro da empresa prevista no inciso III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

(...)

Como, no período fiscalizado, foi verificado (pelo exame das NFe, do enquadramento no CNAE e do Contrato Social e alterações) que **a Receita Bruta conhecida da empresa proveio da atividade de comercialização de móveis com predominância de madeira (de fabricação própria), a fiscalização considerou o exercício de atividade COMÉRCIO com o percentual previsto de 9,6% para o cálculo do Lucro Arbitrado**. O valor da Receita Bruta conhecida foi obtido pela totalização dos valores do campo “Valor dos Itens menos Desconto SOMA” das Notas Fiscais de saída da empresa referentes às suas vendas de mercadorias e descontados os valores das devoluções de vendas.

(...)

Por todo o exposto até aqui, é convicção da fiscalização que a não entrega das declarações DCTF e EFD-Contribuições, **a transmissão da ECD sem os lançamentos contábeis e o não atendimento da intimação deve ser entendida como uma forma de impedir o conhecimento do fisco sobre a ocorrência e natureza do fato gerador da obrigação tributária principal**, objeto do Procedimento Fiscal. Por esse motivo foi formalizada pela fiscalização Representação Fiscal para Fins Penais por meio do processo administrativo 19515-720.644/2018-83 e o **lançamento fiscal foi efetuado com a multa de ofício de 150%**, conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (Redação dada pela Lei n. 11.488, de 2007), em especial no seu 1º:

Foi igualmente lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 470-474), apontando-se responsabilidade solidária ao Sr. Edgar Fernando Rufato, sócio-administrador da pessoa jurídica.

Devidamente intimadas a empresa (e-fls. 469) e o responsável solidário (e-fls. 480), apenas a empresa apresentou impugnação (e-fls. 486-503), em que alegou: preliminar de nulidade do procedimento fiscal e do lançamento – falta de capacidade legal do agente; no mérito, razões para a anulação / cancelamento do auto de infração; da abusividade da multa aplicada.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, em acórdão que restou a seguir ementado:

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITA NÃO APRESENTADA.

RECEITA BRUTA.

A falta de apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, no caso de empresa obrigada à tributação com base no lucro real, autoriza o arbitramento do lucro da pessoa jurídica com base na receita bruta conhecida.

PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. IMPUGNAÇÃO.

A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais, exceto quando versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

É cabível o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150%, quando constatadas condutas que configuram, em tese, os crimes capitulados no art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

CSLL/PIS/COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade verificada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, ao PIS e à COFINS.

O responsável solidário apresentou recurso voluntário (e-fls. 533-542) em que defendeu, em preliminar, a nulidade do procedimento fiscal e do lançamento; no mérito, defendeu o cancelamento do auto de infração, a não responsabilidade solidária do sócio, a abusividade da multa aplicada.

A empresa igualmente apresentou recurso voluntário (e-fls. 545-554) em que defendeu os mesmos pontos, reiterando as razões da impugnação anteriormente apresentada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

Os recursos voluntários são tempestivos. Todavia, seu conhecimento demanda algumas observações.

Conforme relatado, foi atribuída responsabilidade solidária ao Sr. Edgar Fernando Rufato, sócio administrador da pessoa jurídica, que, devidamente intimado, não apresentou impugnação.

Nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do processo administrativo, e, nos termos do art. 17, considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pelo impugnante. Não tendo sido apresentada a impugnação tempestiva por parte da pessoa física apontada como responsável solidária, não houve a instauração da lide, operando a preclusão.

Apenas seria cabível o conhecimento do recurso voluntário do responsável solidário caso este contivesse preliminar de nulidade de sua intimação quanto ao auto de infração, o que não ocorreu.

Assim, não conheço do recurso voluntário do Sr. Edgar Fernando Rufato.

Por outro lado, o sujeito passivo principal igualmente formulou em seu recurso voluntário argumentação que diz respeito, na realidade, à sua insurgência com relação à atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Edgar.

É inviável o conhecimento de qualquer matéria que diga respeito à responsabilidade tributária das pessoas físicas, que tenha sido eventualmente formulada pela pessoa jurídica em seu recurso voluntário. Nesse sentido a Súmula Vinculante nº 172 do CARF:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Assim, não tomo conhecimento de referidas alegações, destarte conhecendo apenas parcialmente do recurso voluntário da pessoa jurídica.

I. Preliminar de nulidade do procedimento fiscal e do lançamento – falta de capacidade legal do agente.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente formula preliminar de nulidade do auto de infração, apontando que o “o auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil não é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, sendo exigida a habilitação profissional de contador”.

Não assiste razão à Recorrente. A atividade de fiscalização tributária e consequente lançamento é de competência privativa do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente investido no cargo, nos termos expressos da Lei 10.593/2002. E, para tanto, também é expressamente atribuída a competência de “examinar a contabilidade de sociedades empresariais”:

Art.6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

Portanto, a alegação da Recorrente colide com a expressa dicção legal.

Assim, afasto a nulidade suscitada.

II. Mérito – Tópico “razões para anulação /cancelamento do auto de infração” do recurso voluntário.

Com relação ao tópico de mérito do recurso voluntário, alega tão somente a Recorrente o seguinte:

“O auto de infração alega INFRAÇÕES dos tributos do IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins.

Entretanto, impugna totalmente o auto de infração.

Data vênia, não podemos concordar com a alegação do auditor, visto que trata-se de uma mera subjetividade do auditor.

O auditor alega INFRAÇÕES do recolhimento dos tributos do IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins.

Todavia, o ilustre auditor não demonstra de forma clara como chegou as diferenças alegadas.

Portanto, o IMPUGNANTE não concorda com o auto de infração e impugna totalmente”.

A genérica alegação da Recorrente não merece prosperar.

Conforme consta de forma expressa e clara do TVF, o lançamento decorre de arbitramento em função de ter a Recorrente deixado de apresentar escrita contábil regular, bem como se omitido na apresentação das declarações tributárias pertinentes:

Como o contribuinte **não apresentou escrita contábil regular** (ECD com lançamentos contábeis) **nem as devidas declarações** (DCTF e EFD-Contribuições) para o período da Ação Fiscal, a fiscalização utilizou-se dos arquivos da Nota Fiscal Eletrônica constantes do Sped para apurar a receita bruta da fiscalizada correspondente a base de cálculo do IRPJ.

(...)

Conforme até aqui exposto, após o regular procedimento fiscal, **o contribuinte não apresentou escrita contábil regular (ECD com lançamentos contábeis) nem as devidas declarações (DCTF e EFD-Contribuições) da empresa do ano de 2014 e, após intimado e reintimado, não informou a opção da forma de tributação do IRPJ AC 2104 nem apresentou os memoriais de cálculo desse tributo.** Tal fato configura hipótese de arbitramento do lucro da empresa prevista no inciso III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999:

Fundamenta-se, então, o lançamento, no art. 530, II, do RIR/99 (atual artigo 603 do RIR/18), cuja redação é a seguinte:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

A utilização do arbitramento é, nos termos da Lei, consequência de alguma irregularidade ou falha do contribuinte que tenha impedido a correta apuração do lucro no regime real ou presumido. Nesse sentido, o arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Tanto é assim que, constatada a hipótese de sua realização, o arbitramento é obrigatório (inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não observou tal rito). Isto é: havendo escrituração imprestável, por exemplo, não cabe o lançamento pelo lucro real, por imperativo legal. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma:

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA. DISCRICIONARIEDADE. ATUAÇÃO.

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. (CARF – Acórdão 1001-003.571 – 03/10/2024)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO.

Cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixa de apresentar, sob intimação da autoridade tributária, a escrituração e documentos contábeis e fiscais, a exemplo da ECD e ECF. (CARF – Acórdão 1101-001.411 – 18/11/2024)

Em outras palavras, o que importa – uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento - é saber: (a) se houve correta subsunção, pela fiscalização, das normas que autorizam o arbitramento aos fatos identificados, isto é, se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo legal; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

No caso em tela, constatando-se que a Recorrente não havia apresentado escrita contábil regular, a empresa foi devidamente intimada para apresentar esclarecimentos, apresentar documentos, bem como promover a apresentação de nova escrituração, em declaração retificadora, no Termo de Intimação Fiscal nº 3 (e-fls. 69-70):

2. Considerando que as filiais CNPJ 0004, 0005 e 0006 apresentam faturamento no ano de 2014 mas não tem GFIPs informadas para esse mesmo ano (assim como os estabelecimentos 0002, 0003 e 0008), detalhar exatamente qual(is) a(s) atividade(s) exercida(s) em cada estabelecimento e qual a mão-de-obra empregada nessa(s) atividade(s);

3. Considerando que o arquivo ECD ano calendário 2014 transmitido pela empresa ao SPED não contém os lançamentos contábeis retransmitir novo arquivo com os devidos lançamentos contábeis e apresentar cópia desse arquivo em meio magnético (devidamente validado pelo sistema SVA) juntamente com seus relatórios de validação e o recibo de transmissão do novo arquivo ao SPED.

Reintimada no Termo de Intimação Fiscal 4 (e-fls. 72-73), no Termo de Reintimação Fiscal 1 (e-fl. 75) e Termo de Reintimação Fiscal (e-fl. 77), não houve resposta.

Assim, tem-se que o arbitramento encontra nítido respaldo legal no caso em tela e encontra-se devidamente respeitado o aspecto procedimental para sua realização, com a devida intimação do contribuinte para apresentação de esclarecimentos, retificação de obrigação acessória e recomposição da memória de cálculo.

Além disso, no que diz respeito à apuração em si, tampouco assiste razão à Recorrente, haja vista que a receita bruta foi obtida a partir do arquivo de notas fiscais emitidas pela própria Recorrente, com a correta aplicação do percentual de presunção.

Nesse ponto, peço vênia para transcrever a decisão da DRJ, que ora adoto como fundamento de decidir, em complemento ao já exposto:

Não procede, também, a alegação de que não teriam sido demonstradas de forma clara as importâncias lançadas. O lucro foi arbitrado com base na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, que foi obtida a partir dos arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas constantes no SPED, conforme detalhado nos seguintes anexos ao Termo de Verificação Fiscal: Demonstrativo dos Valores da Receita Bruta Conhecida (fls. 94); Relação de Notas Fiscais de Venda de Produtos (fls. 096/352); Relação de Notas Fiscais de Entrada Referente à Devolução de Vendas (fls. 353/355) e Relação de Notas Fiscais de Devolução Emitidas Contra a SOMOPAR (fls. 356/417). Já os demonstrativos de apuração dos créditos tributários lançados constam nos correspondentes autos de infração: IRPJ (fls. 423/426), CSLL (fls. 437/440), PIS (fl. 451) e Cofins (fl. 459).

Destarte, nego provimento ao recurso voluntário no ponto.

III. Da multa qualificada.

No caso em tela, houve qualificação da multa de ofício, apontando-se, no TVF, que *“é convicção da fiscalização que **a não entrega das declarações DCTF e EFD-Contribuições, a transmissão da ECD sem os lançamentos contábeis e o não atendimento da intimação deve ser entendida como uma forma de impedir o conhecimento do fisco sobre a ocorrência e natureza do fato gerador da obrigação tributária principal, objeto do Procedimento Fiscal. Por esse motivo foi formalizada pela fiscalização Representação Fiscal para Fins Penais por meio do processo administrativo e o lançamento fiscal foi efetuado com a multa de ofício de 150%, conforme art. 44 da Lei nº 9.430”***.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

Já as condutas de sonegação ou fraude que ensejam a qualificação a que faz referência o parágrafo 1º acima transcrito estão previstas na Lei 4.502/1964:

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

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

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

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

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

Trata-se de práticas dolosas, por isso, deve a fiscalização fundamentar a qualificação apontando quais os atos e fatos verificados nos quais vislumbrou o inquestionável intento doloso do contribuinte.

Como bem colocado pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Junior em substancial voto a respeito da qualificação da multa:

Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco¹ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' " Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

82. Cezar Roberto Bitencourt, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la.

O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, que é a vontade, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que se pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. A previsão, isto é, a consciência, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A vontade, por sua vez, deve abranger a ação, o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a vontade é a espinha dorsal da ação final, considerando que a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

83. Na sonegação, a conduta dolosa visa impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

84. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

85. Como observa Leandro Paulsen³, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. (Grifo nosso)⁸⁶. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

87. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

88. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

89. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁴.

A qualificação da multa exige, portanto, uma conduta dolosa adicional ao inadimplemento da obrigação tributária, devidamente demonstrada pela fiscalização.

Veja-se que a própria jurisprudência do CARF caminha historicamente no sentido de que mera omissão de declaração ou de informações não constitui conduta dolosa. Nesse sentido são as Súmulas 14, 25, 96 e 133 (estas últimas, ainda que não relativas à multa qualificada, mas sim agravada, refletem o mesmo espírito):

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”.

Súmula CARF nº 96: “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros”.

Súmula CARF nº 133: “A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.”

No caso em tela, a qualificação da multa decorreu unicamente da não apresentação de documentos fiscais, sem individualização e apontamento de qualquer conduta dolosa além da mera omissão de obrigações acessórias.

Assim, entendo ser cabível seu afastamento, na medida em que a simples falta de apresentação da escrita fiscal não se enquadra efetivamente nas condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário no item para afastar a multa qualificada, retornando-a ao patamar original de 75%.

IV. Conclusão

Diante do exposto, não conheço do recurso voluntário interposto pelo responsável solidário e conheço apenas parcialmente do recurso voluntário do sujeito passivo para afastar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso voluntário, unicamente para afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a de 150% ao patamar original de 75%.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho