



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720763/2014-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.332 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PAULO ROBERTO MURRAY - SOCIEDADE DE ADVOGADOS

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

Ano-calendário: 2010

FALTA DE RECOLHIMENTO. REITERADA DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A prática de prestar declarações ao Fisco deixando de informar, em todos os meses dos anos-calendário examinados, os valores sabidamente devidos em razão das operações escrituradas, caracteriza evidente intuito de fraude e autoriza a aplicação de multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-003.842, na sessão de 18 de junho de 2020, no qual foi negado provimento a recurso de ofício e dado provimento parcial a recurso voluntário nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado: (i) em negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade; (ii) em dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para exonerar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar ordinário de 75%, por maioria, restando vencidos os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa (relator) e Efigênio de Freitas Júnior, que mantinham a qualificação da multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa. Foi negado provimento ao recurso voluntário do responsável tributário (Paulo Roberto Murray, CPF: 010.953.828-53 (administrador)), em favor do contribuinte (PAULO ROBERTO MURRAY - SOCIEDADE DE ADVOGADOS, CNPJ 46.357.737/0001-67), por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento. Votaram pelo provimento do recurso os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Votaram por negar provimento ao recurso os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira, Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Efigênio de Freitas Júnior e Neudson Cavalcante Albuquerque.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO DE IRPJ E IRRF. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIAS. INOCORRÊNCIA. FATOS DISTINTOS.

Como o lançamento do IRPJ se deu devido à apuração de omissão de receitas da atividade, e o lançamento de IRRF teve por fundamento a apuração de pagamentos contabilizados, sem a identificação dos beneficiários ou comprovação da causa, não se sustenta a argumentação de duplicidade de incidência sobre os mesmos fatos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. ADMINISTRADOR. SONEGAÇÃO. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA.

Não comprovada a regular destinação da maior parte dos recursos auferidos pela sociedade, deve o administrador responder solidariamente pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica, porque configurada a atuação com excesso de poder, infração de lei e contrato social.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. SÓCIOS NÃO ADMINISTRADORES. INTERESSE COMUM.

O interesse comum, previsto como hipótese de responsabilidade solidária pelo crédito tributário, não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. São solidárias as pessoas, físicas ou jurídicas, que realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, estejam em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2010 a partir da constatação de omissão de receitas escrituradas e não declaradas, com acréscimo de multa qualificada e imputação de responsabilidade aos sócios da pessoa jurídica. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou procedentes as impugnações dos sócios, mantendo a imputação de responsabilidade apenas em face de Paulo Roberto Murray, e julgou improcedente a impugnação da pessoa jurídica, submetendo a decisão a reexame necessário (e-fls. 3611/3676). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário de Paulo Roberto Murray, e deu provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica para afastar a qualificação da penalidade (e-fls. 4027/4084).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 06/07/2000 (e-fl. 4085) e em 20/08/2000 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 4086/4108 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4111/4116, do qual se extrai:

A recorrente reproduziu no corpo do recurso, em sua integralidade, as ementas dos paradigmas que menciona em sua exposição, os quais são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não foram posteriormente reformados com relação aos pontos relevantes para a demonstração da divergência alegada. Trata-se dos acórdãos nº 9303-004.317 e nº 9101-003.663.

A divergência diz respeito à multa qualificada, tendo a recorrente assim identificado a legislação interpretada de modo divergente: art. 44, II, da Lei 9.430/96 c/c art. 71 da Lei nº 4.502/64.

São as seguintes as ementas dos acórdãos paradigmáticos, na parte relevante à demonstração da divergência:

[...]

A divergência alegada, assim como a similitude fática entre os casos, restou suficientemente demonstrada, e, de fato, pode ser aferida até mesmo pelo simples confronto das suas ementas. A despeito disto, a recorrente investiu na efetiva demonstração da substancial similitude entre os casos mediante a transcrição de excertos específicos dos votos condutores de cada decisão confrontada.

Não é relevante, no caso, o fato de o acórdão paradigmático nº 9303-004.317 (primeiro paradigma) dizer respeito à exigência de Cofins, ao passo que o acórdão recorrido trata da exigência de IRPJ e reflexos.

Isto porque, em se tratando de recurso especial acerca de normas gerais de direito tributário, não há óbices a que a divergência seja demonstrada a partir de casos em que os específicos fatos sobre os quais recaem as autuações fiscais sejam distintos entre si,

ou até mesmo relativos a tributos diferentes, desde que seja possível demonstrar a divergência interpretativa quanto àquela norma geral.

[...]

De todo modo, o acórdão paradigmático nº 9101-003.663 (segundo paradigma), por sua vez, à semelhança do recorrido, trata da exigência de IRPJ e reflexos.

E, apesar de semelhantes os casos confrontados, no que diz respeito aos motivos que justificaram a aplicação da multa qualificada às respectivas exigências (qual seja, a reiterada conduta de apresentar ao fisco declarações com valores zerados e/ou significativamente inferiores ao devido), as conclusões acerca da configuração do dolo (e, conseqüentemente, de motivação suficiente para a imposição da multa qualificada), se mostraram nitidamente divergentes. Enquanto os paradigmas mantiveram a multa qualificada apoiados nessas razões, o acórdão recorrido reduziu a penalidade a 75% por entender que isto não seria suficiente, sendo necessário que houvesse a materialização de “condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras”.

Foi demonstrada, portanto, a divergência jurisprudencial pela recorrente.

A PGFN inicialmente destaca que:

Para no que nos importa para o presente processo, conforme se extrai também do Termo de Verificação Fiscal, a multa de ofício foi qualificada pela omissão de receita em DIPJ, conduta reincidente e sujeita a RFFP, com base no disposto na Lei 8137/1990 artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, “O sujeito passivo atua na área de prestação de serviços advocatícios, CNAE 6911701, com início das atividades em 1976, **natureza jurídica de sociedade simples pura e faturamento anual de aproximadamente R\$ 7 milhões, conforme apurado pela fiscalização no período fiscalizado. Quanto ao IRPJ consta: DIPJ zerada, com opção pelo lucro presumido; DCTF zerada; DARF nenhum recolhimento:**

[...] *(negrejou-se)*

Transcrito o relatório fiscal infere-se que é incontroverso os fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada – apesar de haver auferido receitas da prestação de serviços advocatícios no ano-calendário de 2010, em valor aproximado a sete milhões de reais, conforme escrituração contábil (Livros Diário e Razão), notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento de fiscalização, a sociedade de advogados apresentou DIPJ com valores zerados, não informou em DCTF, e não procedeu pagamento de quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos no período.

No caso, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem da omissão de informações e cometimentos de fraudes que tiveram por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração. A omissão das receitas escrituradas na DIPJ e DCTF, reiteradamente, afasta, assim, qualquer argumento de mero erro na prestação das informações.

Contudo, o voto vencedor do acórdão recorrido, apesar dos ditos fatos incontroversos, visto que a empresa realmente deixou de declarar reiteradamente as receitas escrituradas, apresentando DIPJ's e DCTF's zeradas, entendeu que essa omissão não se subsume aos preceitos normativos prescritos no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por entender que “As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras”.

A Turma a qua afastou a incidência da multa qualificada no caso concreto sob o argumento de que a conduta descrita pela fiscalização, qual seja, a apresentação de DIPJ e de DCTF's zeradas, reiteradamente, apesar de mais de R\$ 7.000.000,00 de receitas auferidas, conforme escrituração fiscal e contábil, não seria suficiente para caracterizar o intuito doloso do contribuinte. *(destaques do original)*

Depois de referir excertos do voto vencedor do acórdão recorrido, a PGFN afirma a divergência em face do paradigma nº 9303-004.317, *no qual decide pela manutenção da multa qualificada no caso, por entender que a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco*. Acrescenta que:

Na hipótese suscitada no acórdão paradigma Acórdão nº 9303-004.317, assim como na hipótese presente nos autos, verificou-se que o contribuinte foi autuado por diferenças existentes entre o valor declarado em DCTF e o efetivamente devido, não importando o paradigma tratar de diferença de IPI e o acórdão recorrido de omissão de receitas de IRPJ e seus reflexos. Tampouco importa que no paradigma tenha sido apresentada a DIPJ de acordo com os valores escriturados e tão somente a DCTF a menor, enquanto no presente caso tanto a DIPJ quanto a DCTF foram entregues zeradas. Outrossim, o fato de no paradigma tratar de declarações a menor, enquanto no recorrido tratar de declarações zeradas, não macula a similitude, uma vez que as declarações zeradas estão contidas no universo das declarações a menor. Em ambos os casos, verificaram-se, sistemáticas e recorrentes, declarações a menor dos débitos, seja em DCTF e/ou DIPJ, sendo que o contribuinte tinha ciência dos valores efetivamente devidos, haja vista a circunstância dos valores por ele escriturados estarem corretos, e terem sido disponibilizados ao fisco.

Contudo, em que pese a similitude fática entre ambos os processos, as e. Câmaras julgadoras chegaram a conclusões diametralmente opostas. A e. Câmara a quo entendendo pela desqualificação da multa, enquanto que a e. 3ª Turma da CSRF acolhendo a tese de que a sistematicidade de apresentação de DCTF com valores inferiores aos devidos afasta a possibilidade de erro ou culpa, e que o fato do contribuinte ter ciência dos valores efetivamente devidos demonstra o pleno conhecimento dos fatos, o que torna inequívoca a conduta dolosa e com intuito fraudulento. Assim, manteve a aplicação da multa qualificada.

[...]

A similitude fática reside no fato de que em ambos os julgados confrontados houve a apresentação ao fisco de documentos obrigatórios eivados de falsidade ideológica, ou seja, omissão de receitas constatada por escrituração contábil e fiscal, com a apresentação DIPJ's e/ou DCTF's zeradas/a menor.

A divergência também estaria presente em face do paradigma nº 9101-003.663, *que analisou questão idêntica a dos autos, na qual autoridade fiscal constatou a entrega de DIPJ e DCTF's zeradas, em contraposição à percepção de receita bruta anual de milhões de milhões de reais*. A Turma ratificou o entendimento do fisco de que o contribuinte deliberadamente omitiu informações em declaração obrigatória de forma reiterada, configurando a sonegação fiscal. Afirma manifesta a similitude fática, e acrescenta:

Segundo o acórdão recorrido, o fato de haver, reiteradamente, omissão de receitas com a apresentação de DIPJ e DCTF zeradas, não autoriza a conclusão de que houve dolo, ou seja, os fatos não se subsumem aos seus preceitos normativos para a qualificação da multa, visto que a conduta dolosa não restou configurada, nada obstante tenha a fiscalização comprovado a ocorrência dos diversos fatos geradores ocorridos ao longo do ano com a apresentação de DIPJ e DCTF's zeradas, não tendo sido recolhidos quaisquer tributos e contribuições devidos no ano-calendário de 2010, sobre a receita comprovada e reconhecidamente auferida de mais de 7 milhões de reais, revelando ter pleno conhecimento que a conduta praticada atingiria seu fim, ou seja, retardar a

cobrança dos tributos. Foi exatamente neste mesmo sentido que decidiu o acórdão paradigma Acórdão n.º 9303-008.663, veja-se: “Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos ‘zerada’, na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também ‘zeradas’. A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. (...)”

Conclui, ainda, de modo diametralmente oposto ao recorrido, ser “Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo ‘zerada’”. (destaques do original)

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido reportando-se ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e ao art. 71 da Lei n.º 4.502/64, observando que *a decisão recorrida posicionou-se pela inexistência de demonstração da infração dolosa – sonegação*, e aduzindo que:

Com o intuito de demonstrar, *data máxima vênia*, o desacerto do acórdão aludido na desqualificação da multa de ofício, importante ressaltar, de logo, que a sonegação do artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, fundamento da aplicação do então inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (hoje § 1º c/c inciso I do mesmo art. 44) refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) que se destina a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador e suas especificações, bem assim das condições pessoais da contribuinte.

A esse respeito, importante a transcrição dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹ acerca do então inciso II do art. 44 da Lei n.º 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 que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (Grifos acrescidos)

Repita-se, para consolidar a memória, 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 referida afirmação foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do HC no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo²:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO–TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL –

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

² 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

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 concernede 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 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**. Ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 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).

No caso, a constatação da ação dolosa reside no conhecimento das informações verdadeiras sobre a receita tributável, caracterizado pela escrituração nos livros fiscais e contábeis, recibos e notas fiscais, confirmada pela própria recorrente, demonstrando total conhecimento dos valores devidos e declarando a menor, reiteradamente, por meio de DIPJ’s e DCTF’s zeradas, e sem o recolhimento de qualquer débito no período, afastando, assim, qualquer argumento de mero erro na prestação das informações.

Salienta-se que a imposição da multa qualificada visa coibir as condutas dolosas, diferenciando-as do mero erro ou da interpretação divergente. Não se deve perder de vista que a DIPJ não possui a natureza de confissão de dívida e sua entrega não supre o dever de informar os débitos em DCTF, cuja cumprimento escorreito evitaria o agir desnecessário da Administração. Se o contribuinte provoca deliberadamente este agir, implicando o retardamento do conhecimento da existência do tributo devido e, consequentemente, da cobrança do tributo, deve sua conduta ser coibida pela qualificação da multa aplicada no lançamento de ofício.

Tem-se, portanto, que a conduta livre e consciente da contribuinte não pode ser confundida como um mero erro material. A recorrida não externou, repita-se, uma simples declaração inexata, mas ao contrário, uma inexatidão intencional e reiterada, caracterizadora de presença da subjetividade no ato infracional e motivo bastante para a penalidade de maior ônus.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de apresentar ao fisco declarações inverídicas, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente, a fim de obter determinado resultado: *“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(...)”*

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado³ 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)”. (grifos acrescentados)

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.

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.

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes já condenou tal prática dolosa, pacificando o entendimento de que, a conduta do contribuinte em omitir vultuosas quantias ao Fisco em suas declarações, comprova o evidente propósito de sonegação do tributo devido, sendo inteiramente cabível a multa qualificada. Confira-se:

[...]

Desse modo, o ilícito foi cometido pela recorrida com evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível, conforme jurisprudência pacificada desse Conselho, a cobrança da multa qualificada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, consistente na prática sistemática de, **apesar de haver auferido receitas da prestação de serviços advocatícios no ano-calendário de 2010, em valor superior a sete milhões de reais, conforme escrituração contábil (Livros Diário e Razão), notas fiscais e recibos** apresentados no curso do procedimento de fiscalização, a sociedade de advogados **apresentou DIPJ com valores**

³ PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

zerados, não informou em DCTF, e não procedeu pagamento de quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos no período, que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a multa de 150%;

ii) como resultado de sua conduta dolosa de apresentação reiterada de declarações inverídicas ao fisco, objetivando impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, houve evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática;

iv) a conduta realizada repetidamente 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.

Assim sendo, porque contrariadas as provas dos autos, especialmente as considerações do Termo de Verificação Fiscal, os demonstrativos que o acompanham e outros documentos que acompanham a autuação, e considerando a regra do art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, que substituiu o inciso II do mesmo art. 44, fundamento da autuação (conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007), deve ser mantida a qualificação da multa, uma vez que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos, além de corroborar a jurisprudência deste Conselho.

Pede, assim, que seu recurso especial seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido *nos quesitos objeto de insurgência*.

Consta às e-fls. 4161/4170 informações acerca de mandado de segurança impetrado por uma das sócias que teve o vínculo de responsabilidade afastado na decisão de 1ª instância, sendo que em 22/09/2020 foi proferida decisão concedendo a segurança *para determinar à Autoridade Impetrada que proceda à devida análise dos recursos administrativos interpostos neste e no processo administrativo nº 19515.720762/2014-68*.

Cientificada em 20/10/2020 por edital (e-fls. 4145), a Contribuinte apresentou, mediante mensagem eletrônica dirigida ao atendimento da Receita Federal, contrarrazões em 18/12/2020 (e-fls. 4174/4192) nas quais refere *que a decisão de primeira instância não demonstrou qualquer certeza em relação à possível conduta dolosa da Recorrida, ou seja, baseou-se apenas na "apresentação de declarações zeradas e na apresentação de declarações zeradas, ou a falta de apresentação de declarações à RFB, e a falta de pagamento dos tributos e contribuições ao longo de todo um ano civil"*. Contudo, apesar do brilhantismo do v. acórdão recorrido quanto ao reconhecimento da ausência de caracterização da conduta dolosa, a Recorrente interpôs o Recurso Especial ora combatido, pugnando pela manutenção da multa qualificada no patamar de 150%, diante da suposta prática reiterada de infrações.

Questiona a admissibilidade do recurso especial em face de decisão que aplicou súmula do CARF, e observa *que a Recorrente não teceu qualquer palavra sobre este fato em seu apelo especial, tampouco o r. Despacho de Admissibilidade*. Reporta orientações do Manual de Admissibilidade de Recurso Especial para concluir que, como a Recorrente não se insurgiu quanto à aplicabilidade das aludidas Súmulas no presente caso, o Recurso Especial não merece ser admitido. Refere, neste sentido, o precedente nº 9101-004.488.

O recurso especial também não deveria ser admitido ante a *impossibilidade de reexame do conteúdo fático-probatório*, dado que o acórdão recorrido reconheceu *que não houve qualquer caracterização de conduta dolosa, uma vez que ocorreu mera presunção da materialidade da conduta com evidente intuito de fraude*, impedindo qualquer alegação de que

houve omissão ou utilização de artifícios para impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, a pretensão da PGFN é, necessariamente, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais se pronuncie acerca de questões que já foram objeto de detalhada e minuciosa análise pelas instâncias inferiores, demandando que se adentre ao contexto fático e à reanálise de prova, o que é vedado nesta instância especial.

De toda a sorte, ressalta que a acusação fiscal está pautada na apresentação de DIPJ e DCTF zeradas, sem qualquer recolhimento, inexistindo afirmação de *práticas reiteradas de infrações*, e acrescenta:

34. Com a devida vênia, por algum lapso, a Recorrente não se atentou para este fato, distorcendo a realidade constantes nos autos, qual seja, que o agravamento da multa se deu por presunção.

35. Isso porque, apesar de o v. acórdão recorrido mencionar a expressão praticada reiterada - (i) seja por indução das razões genéricas da i. Fazenda Nacional, (ii) seja pelo mero entendimento da DRJ em considerar reiterada infração cometida o longo de todo um ano civil -, o que restou decidido no v. acórdão foi que "Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente."

36. Sendo assim, para que fosse conhecido o Recurso Especial a indicação de dissídio jurisprudencial deveria ter sido sobre a aludida fundamentação.

No mérito, observa que *a fiscalização não expôs, de modo claro, as razões que justificariam o agravamento da multa de ofício, apenas lançando afirmações genéricas, não sendo demonstrada a correlação lógica entre os fatos apurados e as hipóteses legais de qualificação daquela penalidade. Frisa que no termo de verificação sequer o artigo de lei é citado pela fiscalização para embasar a aplicação da multa de 150%.*

Reporta precedente deste Colegiado e assevera que a qualificação da penalidade *somente se justifica quando há prova inequívoca de que a conduta do sujeito passivo caracteriza sonegação, fraude ou conluio. Acrescenta que as presunções legais não autorizam a majoração do percentual da multa de ofício, porque presumida a partir de informações prestadas pela empresa, a prova do ilícito na omissão é inexistente ou precária, descabendo a imposição de penalidade qualificada, conforme outros julgados deste Conselho que refere.*

Assim, *considerando que (i) é irrelevante a alegação de suposta reiteração da conduta (inexistente conforme demonstrado no tópico acima); e (ii) não há prova direta das hipóteses para agravamento da multa, a redução do percentual é medida que se impõe. Anota, ainda, que a qualificação da penalidade também foi cancelada no processo administrativo nº 13896.002440/2010-96, que trata de idêntica situação fática.*

Requer, assim, que o recurso especial da PGFN não seja conhecido ou, então, que lhe seja negado provimento.

O responsável tributário Paulo Roberto Murray, depois de infrutífera a tentativa da ciência postal conforme e-fls. 4157, foi cientificado por edital em 28/01/2021 (e-fls. 4203/4204), mas não se manifestou nos autos.

Os demais responsáveis tributários que tiveram o vínculo de responsabilidade excluído em 1ª instância foram cientificados por via postal conforme e-fls. 4151/4158 e pelo edital de e-fl. 4205/4206, mas também não se manifestaram nos autos.

A Contribuinte e o responsável tributário Paulo Roberto Murray foram cientificados da transferência, para outros autos, do crédito tributário não mais litigioso nestes

autos (e-fls. 4213/4216), que assim foram restituídos a este Conselho para julgamento do recurso especial da PGFN.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contesta a admissibilidade do recurso fazendário inicialmente apontando que o voto vencedor do acórdão recorrido aplicou súmula deste Conselho e a PGFN não se insurgiu contra tal aplicação.

O voto vencedor do acórdão recorrido discorre sobre as *condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64* e afirma a necessidade de prova do “evidente intuito de fraude”, sob o entendimento de que a Súmula CARF nº 14 afasta a hipótese de presunção de fraude. Mais à frente reitera *que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo*, conforme deixam claro as Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

Na sequência, depois de referir a acusação fiscal e os fundamentos da decisão de 1ª instância, a ex-Conselheira Gisele Barra Bossa afirma que *o argumento central trazido pelas autoridades fiscais para aplicar da multa qualificada foi a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da totalidade da receita auferida, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF’s apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos*, e conclui que *tais condutas materializam a hipótese de aplicação literal do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, segundo o qual a multa de 75% (e não de 150%) é aplicável*.

Assim, a decisão recorrida está pautada na premissa de que *o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresentar DCTF’s e DIPJ’s zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente*. Em consequência, não estaria provado o *evidente intuito de fraude*, antes referido como exigência da Súmula CARF nº 14. De toda a sorte, a conclusão do voto vencedor do acórdão recorrido exposta na sequência desta argumentação sequer refere o entendimento sumulado como motivação da decisão. Veja-se:

24. Vejam que, o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresentar DCTF’s e DIPJ’s zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

25. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

26. Do exposto, em vista da falta de conjunto probatório capaz de atender os pressupostos para a qualificação da multa de ofício, esta penalidade deve ser reduzida de 150% para 75%.

A PGFN, de seu lado, apresenta paradigmas que, em sentido contrário, teriam concluído que a reiteração caracterizaria o intuito de fraude demandado para qualificação da penalidade. Prende-se, dessa forma, a confrontar a premissa à qual se vincula a referência da Súmula CARF nº 14, e por esta razão somente refere o entendimento sumulado quando transcreve os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido.

Assim, a PGFN localiza o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antecedente** da argumentação, indicando paradigma que, diante de conduta semelhante, afirmou caracterizado o intuito de fraude e manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

Esclareça-se, ainda, que a presente situação em nada se assemelha ao precedente nº 9101-004.488, no qual este Colegiado negou conhecimento a recurso especial que não atacava fundamento suficiente para a manutenção da decisão recorrida. A PGFN questionara o cancelamento de exigência em face da existência de depósito judicial, mas ignorou a complementação do acórdão lá recorrido, expressa em razão de embargos do sujeito passivo, que reafirmou o cancelamento da exigência em face de decisão judicial que declarara insubsistente o lançamento debatido. Como visto, no acórdão aqui recorrido a referência às súmulas do CARF não é apresentada como fundamento autônomo da decisão, mas apenas como referencial interpretativo a partir do qual se infere a motivação exigida para qualificação da penalidade na hipótese de omissão de receitas. Na medida em que a motivação aqui demandada é o ponto sobre o qual recai a divergência jurisprudencial suscitada pela PGFN, o disposto no art. 67, §3º do Anexo II do RICARF não é óbice ao conhecimento do recurso especial.

A Contribuinte também afirma a *impossibilidade de reexame do conteúdo fático-probatório*. Contudo, este impedimento somente se verificaria se os acórdãos comparados se debruçassem sobre condutas dessemelhantes. É o que se passa a apreciar.

Inicialmente esclareça-se que, diversamente do que afirma a Contribuinte, há referência na acusação fiscal à reiteração da prática infracional. Como transcrito no relatório do acórdão recorrido, a autoridade fiscal principia o Termo de Verificação Fiscal contextualizando que:

Contexto

O sujeito passivo atua na área de prestação de serviços advocatícios, CNAE 6911701, com início das atividades em 1976, natureza jurídica de sociedade simples pura e faturamento anual de aproximadamente R\$ 7 milhões, conforme apurado pela fiscalização no período fiscalizado.

Quanto ao IRPJ consta: DIPJ zerada, com opção pelo lucro presumido; DCTF zerada; DARF nenhum recolhimento.

Quanto ao IRRF consta: DIRF R\$ 750 mil de pagamentos a pessoas físicas (24 empregados, 7 contribuintes individuais e 1 locador) e R\$ 58 mil de imposto retido; DCTF zerada; DARF R\$ 15 mil. Movimentou R\$ 7 milhões em contas bancárias, segundo DIMOF de instituições financeiras (informação que excetua transferências de

mesma titularidade). Beneficiário em DIRF de terceiros, R\$ 7 milhões no código “1708 – IRRF serviços prestados por pessoa jurídica”.

Precedentes

Processo 13896.002439/2010-61 - IRPJ, reflexo CSLL, PIS e COFINS - Omissão de Receita - Período de 2005 a 2007. O lançamento foi julgado procedente pela DRJ em outubro de 2011, atualmente em diligência solicitada pelo CARF para verificação da receita omitida, no tocante à possibilidade de haver duplicidade de valores considerados na base de cálculo da apuração fiscal.

- 2005: receita na DIPJ R\$ 2 milhões; receita considerada omitida R\$ 26 milhões
- 2006: receita na DIPJ R\$ 1 milhão; receita considerada omitida R\$ 28 milhões
- 2007: receita na DIPJ R\$ 2 milhões; receita considerada omitida R\$ 31 milhões

Processo 13896.002440/2010-96 - IRRF - Beneficiário não Identificado - Período de 2005 a 2007: O lançamento foi julgado procedente pela DRJ em outubro de 2011, atualmente no CARF.

- 2005: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 13 milhões
- 2006: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 14 milhões
- 2007: pagamentos a beneficiários não identificados R\$ 15 milhões

Ambos processos com multa de 225%, por reincidência na omissão de receita em DIPJ e não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos.

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

E, ao final, depois de circunstanciar a apuração de omissão de receitas no ano-calendário 2010, a autoridade lançadora conclui que:

Com base na contabilidade apresentada, ainda que com os vícios descritos, e nos recibos dos serviços prestados pelo sujeito passivo, concluiu-se que houve omissão de receita bruta na DIPJ ano-calendário 2010, que serviu de base para a apuração por parte do sujeito passivo do tributo IRPJ pelo regime do lucro presumido.

A omissão de receita bruta gerou reflexos nos tributos CSLL, PIS e COFINS.

Os valores tomados como base de cálculo da apuração fiscal foram extraídos das seguintes contas: “31211 Receita Prestação de Serviços” e “31915 Receita Encargos Limite de Crédito”.

Na apuração de ofício o lucro presumido foi determinado pela alíquota de 32% sobre a receita bruta, de acordo com a atividade desenvolvida, prestação de serviços.

Multa de 150%, qualificada pela omissão de receita em DIPJ, **conduta reincidente** e sujeita a RFFP, com base no disposto na Lei 8137/1990 artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I. *(destacou-se)*

O voto vencido do acórdão recorrido, por sua vez, concordou com os fundamentos da decisão de 1ª instância acerca do cabimento da qualificação da penalidade, trazendo consignado que:

Apesar de haver auferido receitas da prestação de serviços advocatícios no ano-calendário de 2010, em valor aproximado a sete milhões de reais, conforme escrituração contábil (Livros Diário e Razão), notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento de fiscalização, **a sociedade de advogados apresentou DIPJ com valores zerados, não informou em DCTF, e não procedeu pagamento de quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS ou Cofins, relativos aos fatos geradores ocorridos no período.**

A fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada se deu devido à **prática reiterada de omissão de receitas, nas declarações zeradas apresentadas à RFB (na DIPJ, na qual deveriam ter sido demonstrada a apuração das bases de**

cálculo; assim como, nas DCTF, mediante as quais deveriam ter sido espontaneamente constituídos os tributos e contribuições devidos), que foram objeto dos lançamentos de ofício ora sob apreciação. Destaque-se que, no período objeto de fiscalização, apesar das bases de cálculo apuradas ex-officio (mais de 7 milhões de receitas auferidas), nenhum valor de imposto ou contribuição foi recolhido pela contribuinte.

Esta foi a conduta dolosa (que justifica a qualificação da multa de ofício), tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, apesar dos protestos da defesa, há clareza quanto aos fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada – a falta de declaração nas declarações apresentadas à RFB (DIPJ/DCTF) da **totalidade da receita auferida**, comprovada na escrituração, notas fiscais e recibos apresentados no curso do procedimento fiscal, assim como, nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos. Quanto ao dispositivo legal (art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), conforme já dito anteriormente, constou regularmente no “Enquadramento Legal” dos “Demonstrativos de Multa e Juros de Mora”, de fls. 2270. Contrariamente às razões de defesa apresentadas, **não houve imputação de omissão de receitas por presunção legal, mas por prova direta**, mediante confronto de escrituração e documentos fiscais com as declarações apresentadas ao Fisco. *(destacou-se)*

E voto vencedor, como antes demonstrado, discorda dessa conclusão porque a falta de declaração, ainda que da totalidade da receita auferida, estaria inserida na hipótese legal de aplicação da multa de ofício de 75%, adicionando que *o fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresentar DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente.*

Logo, a afirmação de *práticas reiteradas de infrações* permeia a acusação fiscal e todo o debate estabelecido ao longo do contencioso administrativo.

O primeiro paradigma (nº 9303-004.317) teve em conta infrações verificadas entre 01/06/2000 e 31/12/2001, correspondentes à *apresentação de DCTF com valores inferiores aos devidos*. A PGFN pleiteou o restabelecimento da qualificação da penalidade apresentando paradigma segundo o qual *o procedimento sistemático de declarar, em DCTF, valores devidos da contribuição a menor representa procedimento enquadrável como sonegação comissiva, o que sujeita o contribuinte a multa qualificada*. O voto condutor do paradigma, por sua vez, expressa que:

Já se demonstrou na análise de sua admissibilidade, além de comprovadas a divergência de interpretação da legislação tributária entre o que decidido no acórdão recorrido e no paradigma, visto que, enquanto naquele entendeu-se, a despeito da reiteração da conduta de declarar a menor valores devidos da Cofins em DCTF, que a contribuinte nada escondeu na DIPJ, de modo que descaberia a qualificação da multa, o último consubstanciou o entendimento de que o procedimento sistemático de declarar, também em DCTF, valores a menor representa procedimento enquadrável como sonegação, o que sujeitaria o contribuinte à aplicação da multa qualificada.

Portanto, aqui a divergência é manifesta.

[...]

É sabido que a jurisprudência deste Colegiado Administrativo, inclusive da CSRF, consolidou-se no sentido de que a prática reiterada de infrações afasta a alegação do mero equívoco e qualifica a multa de ofício, uma vez que daí exsurge evidente a

intenção de recolher tributos em montantes inferiores aos devidos. Exemplificativamente:

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.140, de 12/05/2009)

MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de omissão de receitas caracteriza a conduta dolosa, justificando a penalidade agravada.

(CSRF/1ª Turma, Acórdão nº 9101-001.856, de 28/01/2014)

DECLARAÇÃO INEXATA. MULTA QUALIFICADA. AÇÃO REITERADA. A prática reiterada e injustificada do contribuinte de declarar em DCTF valores inferiores aos que são registrados nos assentamentos contábeis ou que apurados pela Fiscalização Federal, constitui ato doloso, sujeito à multa de 150% do valor do imposto devido. Recurso de Voluntário Negado e Recurso de Ofício Provido (3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 3102-003.101, de 15/03/2016)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. POSSIBILIDADE. Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos autos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isso, de recolhê-los à Fazenda Nacional. (2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015)

Ora, o fato de os valores terem sido registrados na escrituração contábil e fiscal e também constarem informados na DIPJ (observe-se que esta declaração não se reveste da natureza confissão de dívida, não servindo como título jurídico hábil a ensejar a execução, daí o lançamento), porém sistematicamente declarados a menor na DCTF, já autoriza, sem maiores considerações, a qualificação da multa. O dolo, a intenção clara de pagar menos que o devido, em face da sistemática declaração a menor, resulta evidente. E, por via de consequência, presente o dolo em face da reiteração da conduta, a contagem do prazo decadencial deve observar o disposto no art. 173, I, do CTN, o que afasta o reconhecimento desta causa extintiva do crédito tributário quanto a todos os períodos de apuração objeto dos autos.

[...]

Estas são as únicas referências, contidas no paradigma, para definição do cabimento da multa qualificada. A reiteração é referida sem maior especificação da prática, muito embora a ementa indique período superior a um ano-calendário (01/06/2000 a 31/12/2001). Sob outra ótica, porém, o contexto do paradigma seria menos gravoso que o presente no recorrido porque, além de escrituradas, as bases tributáveis também teriam sido informadas em DIPJ, verificando-se a declaração a menor apenas em DCTF.

Assim, considerando que o período de reiteração pouco se diferencia do recorrido, e no paradigma as informações prestadas pela Contribuinte são mais representativas que no presente caso, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada na hipótese de reiterada declaração inexata de receitas da atividade.

O segundo paradigma (nº 9101-003.663), por sua vez, guarda maior similitude com o recorrido, vez que também nada foi informado a título de apuração de IRPJ e CSLL em DIPJ por sujeito passivo optante pelo lucro presumido no ano-calendário 2009, além de as DCTF semestrais terem sido apresentadas zeradas. A distinção entre os casos seria, apenas, a indicação pelo sujeito passivo, no caso do paradigma, da receita bruta anual auferida em campo informativo da DIPJ, e que foi invocada no acórdão reformado por esta 1ª Turma para afastar a

qualificação da penalidade, na medida em que *a própria recorrida informara à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal*. De toda a sorte, este aspecto estava presente no acórdão reformado pelo paradigma. Para a decisão do paradigma foi a entrega de declarações zeradas ao longo do ano-calendário, como expressamente consignado em seu voto condutor:

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face deste paradigma, portanto, há praticamente identidade entre as condutas analisadas para fins de qualificação da penalidade.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Como exposto na análise do conhecimento, a Contribuinte, em todos os meses e trimestres do ano-calendário fiscalizado, insistindo na conduta verificada em períodos antecedentes, apresentou declarações à Receita Federal sem qualquer tributo apurado, muito embora sua escrituração, apesar dos vícios formais, indicasse receitas validadas em informações de terceiros.

Em circunstâncias praticamente idênticas, este Colegiado decidiu, à unanimidade de votos, na forma do paradigma nº 9101-003.663⁴, o que assim exposto pelo ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa:

A Administração Tributária é um serviço público de grande importância para a satisfação das inúmeras tarefas dos Estados modernos, que são, hoje, Estados Fiscais, aqueles cujas necessidades financeiras são cobertas essencialmente pelos tributos. Por isso, regras tributárias regulam a exigência estatal para fazer face às despesas gerais do Estado. É sabido, no entanto, que o Estado moderno não tem apenas a função de zelar pela preservação do território contra invasores estrangeiros, atividade que reclama o devido custeio por parte de todos os que recebem o benefício da proteção. Há, também, custos públicos que se relacionam ao cumprimento dos clássicos direitos sociais, como também há os custos inerentes à garantia dos direitos individuais, a exemplo da liberdade e da propriedade. Tomando como base o fato de que o Estado não é ágil o bastante para realizar o processo subsuntivo de aplicação da regra tributária caso a caso, estabeleceu-se um dever de colaboração de acordo com o qual ao próprio administrado incumbe apurar, por sua conta e risco, o valor do tributo que lhe cabe recolher aos cofres públicos. Para a fiscalização da observância a esse dever, instituíram-se as declarações que veiculam as informações de que o Estado precisa não só para o

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

necessário controle da arrecadação, mas, também, para viabilizar o acompanhamento da programação orçamentária do Estado.

Tal perspectiva acena para o papel substantivo das declarações de tributos. A consideração que lhes é devida é incompatível com a decisão tomada pela Turma a quo. Não se pode admitir que o contribuinte faça uso da DIPJ e da DCTF como se estivesse em jogo sujeito aos caprichos da sorte ou do azar. A recorrida tinha o dever de apresentar ao Fisco a distribuição da receita bruta anual pelos trimestres do ano-calendário, de acordo com o regime de caixa, por ela eleito. No mesmo passo, deveria apurar o IRPJ e a CSLL calculados sobre as bases de cálculo trimestrais, em consonância com o regime de tributação do lucro presumido. Deve-se recusar com veemência a assertiva de que o recorrido "informou à autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal". As receitas brutas trimestrais estão zeradas; logo não é verdade que o recorrido tenha informado a ocorrência do fato gerador. Tendo em conta que o contribuinte furtou-se ao dever de apurar a base impositiva, omitiu, portanto, o dado quantitativo sem o qual não há que se falar em fato gerador declarado. Se o recorrido houvesse declarado a ocorrência do fato gerador, não seria necessária a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, diversamente do acontecido.

Chama a atenção para o dolo a existência da ficha de apuração dos tributos "zerada", na DIPJ, juntamente com as DCTF semestrais sem tributo declarado, em contraposição à informação da percepção de receita bruta anual superior a onze milhões de reais. Isso revela que o recorrido não apurou os tributos devidos porque não quis. E reiterou sua vontade de omitir-se ao Fisco ao entregar as DCTF também "zeradas". A reiteração da conduta e a magnitude dos tributos não declarados apontam, para além da dúvida razoável, que o recorrido agiu de modo premeditado, dirigindo sua vontade ao ato de omitir os valores trimestrais da base de cálculo dos tributos e ao intento de não honrar seu compromisso com a sociedade, deixando de entregar aos cofres públicos a parte que lhe cabia, no rateio das despesas públicas. Inegável, por conseguinte, a prática de sonegação de que trata o artigo 71, inciso I, da Lei nº 4.502/194, que se vislumbra no ato de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao apresentar declaração para a apuração de tributo "zerada".

Em face do exposto, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

Tais razões de decidir são aqui reiteradas.

A Contribuinte, embora escriturando volume significativo de receitas, apresentou declarações omitindo estas informações e fazendo crer que suas operações nada resultavam em termos tributários. E, relativamente a tais circunstâncias, há muito este Colegiado admite a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido são os julgados cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, o intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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.

Não se olvide, também, que, pela Lei nº 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

O exame dos dispositivos legais supra transcritos permite concluir que para se caracterizar como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se, apenas, com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está obrigado o sujeito passivo.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores que os verdadeiros, ou nada informar nas declarações prestadas, sem nenhuma justificativa plausível apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que o sujeito passivo está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula 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*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo por intermédio de sua administradora.

Por todo o exposto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora