



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.735884/2012-32
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-005.891 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente CAMAN COMERCIAL DE VEÍCULOS LTDA ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. INFORMAÇÕES OBTIDAS PERANTE O FISCO ESTADUAL.

A ciência do auto de infração e do Relatório Fiscal, os quais elencam de forma hígida as infrações apuradas pelo Fisco e a fundamentação legal, é suficiente para afastar a nulidade por cerceamento de direito de defesa. Ademais, os valores obtidos pela autoridade fiscal junto ao Fisco estadual estão em consonância com o Livro Registro de Saídas - apresentado pelo contribuinte à fiscalização -, constam de forma detalhada no Relatório Fiscal e com a respectiva fundamentação legal nos autos de infração.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. 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 defesa.

Entrega de declarações zeradas para o Fisco federal e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa. A declaração zerada pode ser entendida como “declaração inexata”, conduta sujeita à multa de 75%. Por outro lado o volume omitido, por si só, é altamente subjetivo e também não pode figurar como elemento para qualificar a multa. Não é o valor omitido que atrai o percentual qualificado de multa, mas a presença de elemento adicional que demonstre o evidente intuito de fraudar o Fisco, tais como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser exigida no percentual de 75%. O Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro acompanhou o relator pelas suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep, referentes aos anos-calendário 2008 e 2009, no montante total de R\$ 1.571.947,60 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

2. A fiscalização apurou omissão de receita decorrente de revenda de mercadorias e prestação de serviços. Devido a não apresentação de escrituração contábil e/ou fiscal arbitrou-se o lucro com base na receita bruta conhecida.
3. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Cofins, Pis.
4. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, nulidade por cerceamento do direito de defesa e insurgiu-se somente contra a multa qualificada ao argumento de inexistência de dolo.
5. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Configura prática dolosa, que justifica a aplicação da multa qualificada, a sistemática e reiterada informação falsa, caracterizada pela apresentação de declarações preenchidas com valores iguais a zero, visando impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, acompanhada da falta de pagamento dos respectivos tributos devidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. Cientificado da decisão de primeira instância em 24/04/2013, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 17/05/2013 e alega, em resumo, os itens elencados a seguir, que serão analisados em detalhe no voto (e-fls. 467 e seg.).

Preliminar de nulidade por preterição do direito de defesa

i) a autoridade fiscal não forneceu ao contribuinte o processo administrativo, mas somente os autos de infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins e o Relatório da Ação Fiscal; ademais as provas não foram obtidas junto à recorrente, o que prejudicou a defesa;

Mérito

ii) a multa de ofício qualificada deve ser afastada ante a inexistência de dolo, fraude ou simulação;

iii) por fim, requer o provimento do recurso voluntário.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

9. Trata-se de omissão de receita decorrente de revenda de mercadorias e prestação de serviço com aplicação de multa qualificada.

Preliminar de nulidade

10. A recorrente alega nulidade por preterição do direito de defesa ao argumento de que a autoridade fiscal não forneceu ao contribuinte o processo administrativo, mas somente os autos de infração de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins e o Relatório da Ação Fiscal; alega ainda que as provas não foram obtidas junto à recorrente, o que prejudicou a defesa.

11. Não assiste razão à recorrente. Explico.

12. Conforme Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 343-351), o contribuinte, cuja atividade é comércio e varejo de motocicletas e motonetas novas, optou pela tributação com base no lucro real trimestral nos anos-calendário 2008 e 2009. Intimado pessoalmente do Termo de início de

Fiscalização em **09/05/2012** a apresentar, dentre outros documentos, livros Diário, Razão ou livro Caixa, livros de Apuração do ICMS, Entradas, Saídas e Apuração do ISSQN e extratos bancários, não apresentou os livros solicitados e como justificativa apresentou Notificação Extrajudicial em que notificou o técnico contábil que especifica a “*apresentar na sede da empresa, todos os documentos de sua responsabilidade referente a escrita fiscal até 31 de dezembro de 2010*” (e-fls. 6). Até **08/2012** nenhum livro fora apresentado à fiscalização.

13. No período fiscalizado o contribuinte apresentou DIPJ's, Dacon's e DCTF's zeradas. Nesse contexto, com vistas a obter informações sobre as receitas do contribuinte a fiscalização obteve junto à Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul extratos das Guias de Informação de Apuração do ICMS (GIA) no período de 2008 e 2009 (e-fls. 24 a 120).

14. Na sequência, em atendimento à reintimação, o contribuinte apresentou os livros Registro de Entradas e Saídas referentes ao período fiscalizado e assentou que, além de não possuir os livros contábeis nem o livro Caixa, também não possuía documentação suficiente para elaborar uma nova escrituração contábil, nem ao menos o livro Caixa, o que provavelmente resultaria no arbitramento do lucro (e-fls. 125):

Quanto ao item “2” conforme já é do conhecimento desse Fiscal, quando do Termo de Início de Fiscalização **a Intimada foi surpreendida pela não entrega imediata, pelo escritório de contabilidade contratado, dos livros contábeis** e documentos concernentes, fato que, principalmente, provocou o pedido de prorrogação de prazo. Todavia, apesar de concedido o prazo, **não foi possível arrecadar a documentação necessária para refazer a contabilidade, uma vez que, aquela contabilidade que se entendia estar com o contador, aparentemente sequer foi elaborada.** Diante disso, **não é possível entregar os livros relacionados no item "2", por inexistentes.** Também, conforme já antecipado, **a documentação em poder da Intimada**, apesar dos exaustivos esforços dos novos profissionais de contabilidade contratados, **não é suficiente para elaborar uma nova escrituração contábil, e nem ao menos o livro caixa.** Diante disso, conforme já foi alertada à Signatária, provavelmente o procedimento fiscal redundará no **arbitramento do lucro.** (Grifo nosso)

15. Observa a autoridade fiscal que os valores escriturados nos Livros Registros de Saídas são compatíveis com os informados nas GIA obtidas junto à SEFAZ/RS, o que permitiu a apuração das receitas do contribuinte para fins de autuação, conforme planilha “RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS” anexada ao Relatório Fiscal.

16. A fiscalização detalhou ainda as vendas de mercadorias por código fiscal de operação (CFOP) com vistas a excluir as receitas sujeitas a tributação monofásica de Pis e Cofins. É nítido o zelo do trabalho fiscal ao apurar corretamente a receita tributável e demonstrar de forma transparente para o contribuinte qual a receita tributada, conforme se verifica no trecho a seguir (e-fls. 346-347):

Na GIA o contribuinte apura o ICMS a partir das entradas e saídas registradas, das quais decorre a apuração dos créditos e débitos desse tributo. Das informações prestadas pelo contribuinte interessam para a presente ação fiscal a análise das saídas de mercadorias e prestação de serviços, que permitem a aferição da receita efetiva da pessoa jurídica. Existe uma GIA para cada mês, e em cada declaração é preenchido o Anexo V - Discriminação das Saídas, onde estão registrados os valores das saídas por CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações, havendo também a descrição de cada CFOP, o que permite identificar a natureza jurídica das saídas. Entre os diversos valores

informados nos Anexos V existem aqueles que se referem a saídas que não representam receitas, tais como os relativos a remessas, devoluções, retornos de mercadorias, entre outros, e aqueles que se referem às saídas identificadas como receitas da pessoa jurídica.

Análise das informações prestadas nos Anexos V leva à conclusão que os registros de saídas nos seguintes CFOP se referem às receitas do contribuinte: CFOP 5.102 e 6.102 - Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros; CFOP 5.403 e 6.403 - venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros em Operação com Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição Tributária, na condição de contribuinte substituto; CFOP 5.405 - Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros em Operação com Mercadoria Sujeita ao Regime de Substituição Tributária, na condição de contribuinte substituído; CFOP 6.404 - Venda de Mercadoria Regime Substituição Tributária, cujo imposto já tenha sido retido anteriormente; e CFOP 5.933 e 6.933 - Prestação de Serviço Tributado pelo ISS.

Os CFOP iniciados com o algarismo 5 referem-se a saídas para dentro da mesma Unidade da Federação, no caso o estado do Rio Grande do Sul, enquanto que os iniciados com o algarismo 6 identificam saídas para outras Unidades da Federação. A planilha "*RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS*" reflete os valores informados nas GIA nos CFOP discriminados acima, e conseqüentemente representam as receitas reais da fiscalizada. Foram segregadas as saídas que representam vendas (CFOP 5.102, 5.403, 5.405, 6.102, 6.403 e 6.404) das relativas à prestação de serviços (CFOP 5.933 e 6.933).

Tal separação é feita em razão de que das receitas de prestação de serviços decorre o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquanto que das receitas de vendas decorre o lançamento apenas de IRPJ e CSLL, uma vez que **o ramo do contribuinte é o comércio de motocicletas, atividade que tem previsão de incidência monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS**. Nos termos da lei nº 10.485/2002, artigos 1º, 2º e 3º, na atividade de comércio de veículos essas contribuições são devidas pelo fabricante ou importador, sendo reduzidas a zero as alíquotas do PIS e COFINS relativamente às receitas auferidas por comerciante atacadista ou varejista. **Portanto, incide PIS e COFINS sobre as receitas da prestação de serviços, mas não sobre as receitas de vendas realizadas pela fiscalizada.**

Conforme detalhado no Auto de Infração anexado a este processo administrativo, as receitas levantadas pela fiscalização e discriminadas na planilha "*RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS*" foram omitidas pelo contribuinte, que nada declarou ou pagou no período sob fiscalização, e serviram como base de cálculo para o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS devidos pela fiscalizada. (Grifo nosso)

17. Note-se, como dito antes, que o contribuinte não questionou especificamente nenhum valor apurado pela autoridade fiscal, tampouco a forma como foram obtidos, tanto que informou à fiscalização que "*provavelmente o procedimento fiscal redundará no arbitramento do lucro*".

18. A ciência do auto de infração e do Relatório Fiscal, os quais elencam de forma hígida as infrações apuradas pelo Fisco e a fundamentação legal, é suficiente para afastar a nulidade por cerceamento de direito de defesa. Ademais, os valores obtidos pela autoridade fiscal junto ao Fisco estadual estão em consonância com o Livro Registro de Saídas - apresentado pelo contribuinte à fiscalização -, constam de forma detalhada no Relatório Fiscal e com a respectiva fundamentação legal nos autos de infração.

19. Observe-se ainda que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento

de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a *“declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”*.¹

20. Nestes termos, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade por preterição de direito de defesa.

Multa qualificada

21. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150% e pleiteia sua redução para 75% ao argumento de que foi forçada a trocar o contador, uma vez que o antigo profissional, responsável até então pela entrega das declarações no período autuado as entregou tempestivamente, porém em branco, para evitar o pagamento de multa por atraso na entrega, uma vez que não conseguiu elaborar, em tempo hábil, a escrituração contábil conforme o lucro real. Trata-se de situação recorrente entre os contadores que, após organizar a contabilidade/documentação, apresentam declaração retificadora com os valores corretos. Todavia, no caso em análise, não apresentou as declarações retificadoras porque não conseguiu elaborar a escrituração contábil. Não houve intenção de ocultar fatos que, eventualmente, poderiam ter gerado tributos (IRPJ e CSLL).

22. Observa que as contribuições ao Pis/Cofins estão sujeitas à incidência monofásica; portanto, não são exigíveis, o que impossibilita a inferência fiscal de sonegação dolosa pela ausência das declarações concernentes.

23. Assinala, não ser crível inferir dolo no fato de informar ao Fisco estadual suas receitas - base de cálculo do ICMS - sem informar as mesmas receitas ao Fisco Federal. Ocorre que a base de cálculo do IRPJ/CSLL é, no caso, o Lucro Real, de complexa apuração, enquanto que o ICMS não necessita de documentação e cálculos mais elaborados, sendo colhidos diretamente das notas fiscais regularmente emitidas.

24. Por fim, aduz que:

se realmente fosse pretensão do Contribuinte de sonegar os tributos federais, fato que se admite unicamente para possibilitar o raciocínio, o expediente que utilizou - entrega da DIPJ em branco - seria inócuo, restando caracterizando um "crime impossível" ante os seguintes fatos: (a) a movimentação financeira, que é do conhecimento da Receita Federal, denunciaria a inatividade; (b) as informações à Receita Estadual, que são compartilhadas pela Receita Federal, denunciariam a inatividade; (c) a existência de um único fornecedor, a Honda do Brasil, possibilita ao Fisco, a partir de uma intimação, a identificar a receita faturada; (d) a emissão de notas fiscais em todas as vendas, a elaboração de livros fiscais do ICMS e sua entrega ao Fisco, o regular registro da atividade perante a Receita Federal, a operação em cidade minúscula como a de Santo Antônio da Patrulha, etc., **são todos fatos incompatíveis com o pretenso**

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

procedimento doloso, ilegal e equivocadamente imputado à Recorrente. (Grifo nosso)

25. A meu ver, assistiu razão à recorrente pelos motivos expostos a seguir.

26. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivas e concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

27. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “*nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.*” O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964*”.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifo nosso)

28. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 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. (Grifo nosso)

29. 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

Greco² 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)

30. Cezar Roberto Bitencourt³, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes 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 nexa 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* e 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)

31. 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.

32. 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. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada *“independentemente de outras*

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

³ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

penalidades administrativas ou criminais cabíveis”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

33. Como observa Leandro Paulsen⁴, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, 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)

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. 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 defesa⁵.

38. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34:

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.

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

⁴ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

⁵ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 106-17001, de 06/08/2008 Acórdão nº 103-23507, de 26/06/2008 Acórdão nº 104-23212, de 28/05/2008 Acórdão nº 106-16708, de 22/01/2008 Acórdão nº 107-09027, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09286, de 25/04/2007 Acórdão nº 195-00008, de 15/09/2008 Acórdão nº CSRF/01-05820, de 14/04/2008 (Grifos nossos)

39. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que a entrega de declarações zeradas e o volume de receitas omitidas (R\$16.593.548,40) configuram sonegação (art. 71 da Lei 402, de 1964):

[...] O contribuinte, relativamente ao período entre janeiro/2008 e dezembro/2009, apresentou regularmente à RFB as declarações DIPJ, DICON e DCTF. Essas **declarações foram entregues em branco**. As receitas, despesas, custos, tributos devidos, e todos os demais **campos numéricos de interesse da RFB foram preenchidos com valores iguais a zero**, enquanto que **as receitas informadas à SEFAZ/RS atingiram o montante de R\$16.593.548,40**. Portanto, nada declarou ao fisco federal, ocultando totalmente suas receitas. **O volume de receitas sonegadas** indica que não se trata de erro escusável, pelo contrário, **demonstra que houve intenção**, por parte do contribuinte, **de ocultar os fatos geradores do conhecimento da fiscalização**, haja vista que para o fisco estadual prestou uma informação, e para o fisco federal outra. Apurou suas receitas, tanto que as informou à SEFAZ/RS, mas as ocultou da RFB. Tal comportamento o enquadra na previsão do art. 71 da lei 4.502/64, abaixo transcrito. (Grifo nosso)

40. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa sob a mesma linha argumentativa da fiscalização.

41. A meu ver, entrega de declarações zeradas para o Fisco federal e o volume de receita omitida, desacompanhados de demais elementos adicionais, não são elementos suficientes para qualificar a multa. A declaração zerada pode ser entendida como “declaração inexata”, conduta sujeita à multa de 75%. Por outro lado o volume omitido, por si só, é altamente subjetivo e também não pode figurar como elemento para qualificar a multa. Não é o valor omitido que atrai o percentual qualificado de multa, mas a presença de elemento adicional que demonstre o evidente intuito de fraudar o Fisco, tais como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros.

42. Entregar declarações zeradas para o Fisco federal e, por outro lado, declarar valores correto para o Fisco estadual, emitir notas fiscais, escriturá-las nos respectivos livros fiscais e movimentar os valores correspondentes em suas contas bancárias, sem o elemento

adicional comprobatório do evidente intuito de fraude, a meu ver, é incompatível com a conduta sonegatória, o que afasta a multa qualificada de 150%.

Conclusão

43. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator