



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.720613/2012-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.150 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ILHA COMUNICAÇÃO LTDA.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, o volume da movimentação bancária e a reiteração da conduta são insuficientes para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Luis Henrique Marotti Toselli, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Andrea Duek Simantob (relatora) e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento parcial. Votou pelas conclusões da divergência, quanto ao conhecimento, a conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto; e votaram pelas conclusões da relatora, quanto ao mérito, os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado(a)), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.150 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10510.720613/2012-11

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 2.047 a 2.062) interposto em face da decisão proferida pela 1ª. Turma Ordinária da 1ª Câmara deste CARF, no acórdão nº. 1101-001.029 (fls. 2.024 a 2.045) que, na sessão de 21 de junho de 2017, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, quanto à imputação da multa qualificada.

O processo cuida de autos de infração relativos a créditos tributários de Imposto de Renda (IRPJ), no valor original de R\$ 298.190,61, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor original de R\$ 100.257,18, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor original de R\$ 104.434,56, e Contribuição para o PIS/Pasep (PIS), no valor original de R\$ 22.627,49, perfazendo, na data da consolidação, após a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, um valor total de R\$ 1.249.662,95.

A decisão recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a imputação da multa qualificada. Ressalta-se que o auto de infração abrange 3 (três) distintas infrações, a saber:

0001 – OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE – RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL - Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de prestação de serviços em geral.

0002 – OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL –DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regulamente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

0003 – RECEITA DA ATIVIDADE – RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL - Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de prestação de serviços em geral.

O desenrolar do processo desde a lavratura do auto de infração até a fase impugnatória encontra-se detalhadamente exposto no âmbito do recorrido, cujo excerto de e-fls. 2.027 a 2.030 aqui se adota como Relatório até aquela fase processual, *verbis*:

“(…)

O Auditor-Fiscal elaborou ainda Termo de Verificação Fiscal, fls. 1.072 a 1.081, no qual detalha os fatos ocorridos no curso da fiscalização e as infrações que justificam o lançamento do qual se extrai a seguinte conclusão:

Como destacado anteriormente, em vista a falta de apresentação dos Livros Diário e Razão, ou do Livro Caixa (caso tivesse se manifestado e optado pelo Lucro Presumido), efetuamos o arbitramento do lucro com base na Receita Bruta Conhecida, apurada a partir dos valores constantes das Notas Fiscais por ele emitidas, bem como da omissão de receita decorrente dos créditos bancários sem comprovação da origem.

Considerando-se a intenção de oferecer à tributação os valores informados nas DASNs, tais valores estão sendo lançados com multa de ofício básica de 75%. No entanto, no que se refere ao excesso de faturamento em relação aos valores das DASNs e dos créditos bancários para os quais não foi apresentada a devida comprovação, adotou-se a multa qualificada de 150% haja vista o objetivo de eximir do conhecimento da autoridade tributárias a ocorrência desses fatos geradores e de suas circunstâncias materiais.

Em sua impugnação, o sujeito passivo apresenta os argumentos a seguir resumidos:

ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA

Alega que o processo teria se iniciado sem que fosse instruído com qualquer documento que comprovasse os argumentos constantes do Termo de Verificação Fiscal e do Auto de Infração. Afirma que tal fato só teria sido retificado quando já fluído metade do prazo de impugnação e, adiante, prossegue:

Cumprir destacar que o prazo da Impugnante teve o seu termo inicial em 01.05.12, porém o feito somente foi devidamente instruído com as peças necessárias a partir do dia 16.05.12, ou seja, não havia nos autos do processo administrativo qualquer elemento comprobatório de que as argumentações da autoridade fiscalizadora pudesse ser confrontada. (conf. Doc. anexo)

Tal procedimento administrativo de instruir o feito sem qualquer documentação que desse arrimo ao auto de infração causou sérios prejuízos à Impugnante, que não teve tempo hábil para, por exemplo, solicitar as instituições financeiras os respectivos comprovantes de origem dos créditos que, em sua grande maioria, são apenas transferências de contas bancárias da mesma titularidade ou ainda empréstimos bancários, jamais receitas.

Conclui este ponto afirmando que estaria evidente a contrariedade dos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, razão por que deveria ser declarada a nulidade de todo o procedimento.

MPF

Discorre a respeito do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para em seguida alegar que a ação fiscal da qual se originou o Auto de Infração ora impugnado iniciou-se em 21/1/2011, por intermédio do MPF nº 05.2.01.002011000229, com prazo de execução até o dia 21/5/2011, sem que, no entanto, estivesse nele especificado a fiscalização da CSLL, assim como o período de julho de 2007 a dezembro de 2008, para averiguação das contribuições do PIS e da Cofins.

Afirma que o fato de não constar do MPF a fiscalização da CSLL, o lançamento deste tributo contrariaria o disposto no §1º, do art. 7º da Portaria RFB nº 3.014, de 2011 e, desse modo, não poderia ser admitida a manutenção de sua exigência, eis que constituídas com inobservância de norma estabelecida por ato legal do Secretário da Receita Federal. Cita trechos doutrinários e de decisões administrativas.

OMISSÃO DE RECEITAS

Quanto ao mérito, acata as exigências relativas ao arbitramento do lucro, (itens 1 e 3 do Auto de Infração do IRPJ) e em seguida se insurge quanto à exigência relativa à omissão de receitas por depósitos bancários incomprovados, afirmando que procedeu a um rigoroso levantamento nos valores dos depósitos não considerados e, com arrimo em documentos hábeis e idôneos, apresenta planilhas, fls. 1.487 a 1.493, nas quais estaria comprovada, mês a mês, a origem dos créditos bancários junto às instituições financeiras. A fim de comprovar os dados constantes da referida planilha afirma que anexa cópia das notas fiscais de prestação de serviço que teriam dado origem aos referidos depósitos bancários.

No que tange à diferença entre o valor das notas fiscais e o valor dos depósitos bancários apresenta a justificativa que a seguir transcrevemos:

Vale destacar que alguns créditos bancários foram considerados incomprovados pela autoridade administrativa, em razão de divergência entre o valor da Nota Fiscal Fatura e o valor do depósito bancário, o qual é justificado pelo fato de:

- (1) Os valores dos depósitos assinalados na tabela acima, correspondem aos pagamentos de Notas Fiscais, liquidadas após as datas de vencimento dos títulos, o que justifica assim a cobrança pela Impugnante dos encargos moratórios;
- (2) Inadimplência no pagamento por órgão e/ou empresa pública, que, por questões de disponibilidade e dotação financeira, em regra geral, pagam seus compromissos após o vencimento do título representativo da venda realizada. O pagamento de títulos por essas sociedades, após a data de vencimento do mesmo, sem a imputação de juros moratórios, é fato bastante comum em nossa economia;

(3) Os valores dos depósitos assinalados na tabela acima, correspondem aos pagamentos de Nota Fiscais, liquidadas por empresas/órgãos públicos, que são obrigadas pelo Artigo 34, da Lei Nº 10.833/03, a reter parcelas do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, justificando, assim, o fato do depósito ser menor que o valor original da Nota Fiscal;

4) Desconto concedido pela Impugnante no pagamento do título.

Em razão de não dispor, momentaneamente, de informações e documentos comprobatórios para justificar os depósitos, que não foram identificados e justificados até a apresentação desse documento, a Impugnação dirigiu correspondência às instituições financeiras, solicitando informações da origem desses depósitos, uma vez que esses créditos decorrem da liquidação das faturas emitidas, recebidas pelas referidas instituições financeiras, que serão encaminhados a esse Tribunal Administrativo, certamente, antes do julgamento da presente peça impugnatória, como permite o Decreto Nº 70.235/72 – Artigo 16, §4º e o Artigo 3º, da Lei Nº 7.784/99.

Aspecto a ser aqui destacado, diz respeito ao fato de que todos os títulos representativos das vendas realizadas pela Impugnante são cobrados e recebidos através de instituições financeiras, o que justifica o fato de alguns valores de depósitos englobarem várias duplicatas, de Clientes diversos, que são recebidos/liquidados na mesma data.

Diante das considerações acima, principalmente, dos documentos anexados aos autos, não resta dúvida de que os valores dos depósitos comprovados devem ser excluídos da incidência tributária das exações do IRPJ e da CSLL.

Requer a realização de diligência fiscal no caso de não ser conhecido este entendimento.

MULTA QUALIFICADA – 150%

Alega que o seu procedimento não pode ser enquadrado na norma que fundamenta a aplicação da multa qualificada de 150% em função de ter entregado, aos Auditores Fiscais, os contratos de prestação de serviço e todos os talonários das notas fiscais emitidas, tanto da Série Única, como da Série “A1”. O fato de ter apresentado as DIPJ do ano calendário 2006, sem valores de receitas, custos e despesas seria justificado em função de, naquele período, ter tido problemas na sua contabilidade. Assim, a irregularidade descrita nos autos não representaria uma modalidade de infração fraudulenta, mas um caso de declaração inexata, para a qual o art. 44, I da Lei nº 9.430/96 determinaria a aplicação da multa de ofício de 75%. Transcreve e cita decisões administrativas.

JULGAMENTO CONCOMITANTE

Sustenta que as exigências fiscais lançadas a título de CSLL, PIS e Cofins decorrem do mesmo fato jurídico do lançamento do IRPJ. Assim, dada a relação de causa e efeito, solicita que sejam consideradas para contestar essa exigência, as mesmas alegações utilizadas para combater o auto de infração matriz do IRPJ.

RECOLHIMENTOS

Assevera que o Auditor-Fiscal autuante teria deixado de deduzir do Auto de Infração sob julgamento os valores recolhidos regularmente pela impugnante a título de PIS e Cofins, através dos códigos de receita nºs 8109 e 2172.

SIMPLES

Além disso, afirma também que devem ser abatidas das exigências em questão, as parcelas recolhidas pelo regime do Simples Nacional, no valor de R\$ 301.453,12, considerando o percentual de participação de cada exação no referido recolhimento.

Discorre sobre o princípio da verdade material e transcreve trecho Doutrinário

PEDIDO

Por fim, requer o acolhimento da impugnação, para que sejam julgados parcialmente improcedentes os autos de infração do IRPJ, da CSLL, da Cofins e do PIS, ao tempo em que protesta pela produção de novas provas que se façam necessárias. .

A Turma julgadora acolheu parcialmente. A ementa do acórdão 15-31.263 lavrado em 07 de dezembro de 2012, transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

MEIOS DE PROVA. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa e conseqüente declaração de nulidade do Auto de Infração se a contribuinte foi devidamente cientificada de todo o procedimento de fiscalização, os elementos que o compõem foram postos à sua disposição, teve assegurado e exerceu o seu direito de defesa no prazo de 30 (trinta) dias, tudo conforme previsto na legislação que disciplina o Processo Administrativo Fiscal.

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA INQUISITORIEDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. GARANTIAS PROCESSUAIS.

No procedimento administrativo de fiscalização vige o princípio da inquisitoriedade, o qual permite que a autoridade fazendária apure eventos de interesse tributário com a finalidade instrutória, estando fora do alcance de questionamentos processuais do interessado. Já na fase do processo administrativo passam a vigorar as garantias processuais do interessado, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE.

O MPF é instrumento de controle administrativo da fiscalização. Assim, não se pode falar em nulidade do lançamento em virtude de eventuais falhas na sua emissão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. ORIGEM DOS VALORES CREDITADOS. PRESUNÇÃO.

Configura omissão de receitas a ocorrência de valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte, titular de fato da conta, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados, devendo, entretanto, ser excluídos da presunção, os valores que, comprovadamente, tiveram sua origem justificada e submetidos à correspondente tributação, inclusive de ofício.

RECOLHIMENTOS. EXISTÊNCIA. DEDUÇÃO.

A existência de recolhimentos efetuados antes do início da fiscalização e não considerados pelo Auditor-Fiscal enseja a dedução do tributo lançado.

AUTOS DECORRENTES

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL PIS

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e ao Programa de Integração Social em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

(...)

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.881 a 1.906), no qual alega, em breve síntese, novamente consoante Relatório do recorrido, agora às e-fls. 2.031/2.032:

“(...)

Diz que permanece como matéria litigiosa o item 02 do auto de infração do IRPJ que trata dos depósitos bancários não comprovados, na parte em que autoridade recorrida deixou de acatar as alegações da recorrente e a multa de ofício qualificada.

Afirma que na peça impugnatória juntou quadros demonstrativos, onde foram informadas as notas fiscais de serviços/fatura que originaram os créditos bancários junto às instituições financeiras: Banco do Estado de Sergipe S/A – BANESE – contas correntes n. 1017568 e 1015097 e 1014899 e na Caixa Econômica Federal – Conta Corrente n. 22.147, efetuados pelos beneficiários dos serviços prestados pela recorrente e que o acórdão recorrido considerou não comprovados alguns depósitos bancários com as seguintes justificativas: a) valor não compôs a base de cálculo do tributo lançado; b) depósito em valor divergente do da fatura e não efetuado pelo cliente; c) valor do comprovante de crédito diverge com o valor da fatura; d) a defesa não apresentou qualquer comprovante.

Diz que os créditos bancários tidos como incomprovados pela autoridade administrativa, principalmente em razão de divergências entre o valor da nota fiscal fatura e o valor do depósito bancário, foram justificados mediante os seguintes códigos: 1) os valores dos depósitos assinalados nas planilhas, correspondem aos pagamentos de notas fiscais, liquidadas após as datas de vencimento dos títulos, o que justifica a cobrança de encargos moratórios; 2) inadimplência no pagamento por órgão e/ou empresa pública, que, por questões de disponibilidade e dotação financeira, em regra geral, pagam seus compromissos após o vencimento do título representativo da venda realizada. O pagamento de títulos por essa sociedade, após a data do vencimento do mesmo, sem a imputação de juros moratórios, é fato bastante comum em nossa economia; 3) os valores dos depósitos assinalados, correspondem aos pagamentos de notas fiscais, liquidadas por empresas/órgãos públicos, que são obrigadas, pelo artigo 34, da Lei 10.833/03, a reter parcelas do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, justificando assim o fato do depósito ser menor que o valor original da Nota Fiscal; 4) desconto concedido pela recorrente no pagamento do título.

Explica que todos os títulos representativos das vendas realizadas pela contribuinte são cobrados e recebidos através de instituições financeiras, o que justifica o fato de alguns valores de depósitos englobarem várias duplicatas, de Clientes Diversos, que são recebidos/liquidados na mesma data.

Alega que o acórdão recorrido deixou de fundamentar ou apresentar provas que justificassem a exigência tributária em causa e que se alicerçou nas quatro alegações para manter a procedência dos depósitos bancários não justificados.

Reclama que a falta de embasamento fático prejudica o embasamento da defesa em relação à parte mantida no acórdão e que contraria dispositivos constitucionais previstos no art. 5º, inciso LV, da CF/88, que assegura aos litigantes, o contraditório e a ampla defesa e contrariando também o artigo 31 do Decreto 70.235/72. Adiciona que não basta a indicação dos dispositivos legais que embasem a exigência, mas a indicação dos motivos de fato e direito determinantes da decisão. Cita doutrina.

Alega que não foi examinado o pedido de realização de diligência e reafirma o pedido de diligência no recurso.

Aduz que de acordo com a jurisprudência dominante, atualmente, com CARF, o silêncio ou indeferimento do pedido de diligência, sem a devida fundamentação legal, configura preterição do direito de defesa e, pro via de consequência, a nulidade da decisão prolatada.

Diz que a autoridade autuante se absteve de partilhar as razões que moldaram seu convencimento de ser cabível a multa qualificada.

Afirma que todos os títulos representativos das vendas são cobrados e recebidos através de instituições financeiras, o que justifica o fato de alguns valores de depósitos englobarem várias duplicatas, de clientes diversos, que são recebidos / liquidados na mesma data.

Diante das considerações sobre os depósitos e dos documentos anexados, não resta dúvida que os depósitos comprovados devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Recorda a súmula 25 do CARF, para dizer que a qualificação da multa de ofício para 150% deve ser reduzida para o percentual de 75%.

Pede que dada a relação causa e efeitos dos demais tributos exigidos, PIS, COFINS e CSLL, pois decorrem do mesmo fato jurídico de lançamento do IRPJ, solicita que sejam consideradas para contestar essas exigências, as mesmas alegações utilizadas para combater o auto de infração matriz do IRPJ.

Reclama que a autoridade autuante deixou de deduzir os valores recolhidos a título de PIS, COFINS e de IRRF e do SIMPLES. Cita jurisprudência.

Requer o acolhimento do recurso em todos os seus termos, para que seja declarada a nulidade parcial da decisão recorrida.

(...)"

A partir da argumentação da autuada, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara proferiu o já citado acórdão recorrido, cuja ementa e decisão abaixo são abaixo transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo. A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao contribuinte a prova da não ocorrência do fato gerador do tributo.

INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA FUNDAMENTADO NA DESNECESSIDADE.

Rejeita-se a preliminar de nulidade baseado na não manifestação no acórdão sobre pedido de diligência pois o acórdão recorrido contém fundamentação suficiente quanto a desnecessidade da providência requerida.

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

O deferimento de uma diligência somente faz sentido quando do juízo de valor que o julgador realiza em relação aos fatos submetidos a sua apreciação resulta a conclusão de que há dúvidas a serem esclarecidas, mas ainda assim, somente é cabível quando não for ônus do recorrente fazer a prova. Se o

julgador não ficou em dúvida, a diligência é dispensável, portanto seu pedido deve ser indeferido.

MULTA QUALIFICADA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (Súmula CARF nº 25).

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS

Os pagamentos efetuados a título de PIS, COFINS e SIMPLES devem ser compensados com os valores exigidos em auto de infração, no entanto, se já apreciados em 1ª Instância e sem ponto específico de divergência, não há que se apreciar novamente a imputação em sede recursal.

PIS, COFINS, CSLL MATÉRIA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO

Tratando-se de tributos decorrentes da mesma matéria fática do IRPJ, as mesmas conclusões resultantes da apreciação do IRPJ devem ser aplicadas aos demais tributos decorrentes, pela estreita relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de nulidade da decisão recorrida; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso quanto ao questionamento do valor do lançamento; e 3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso no que se refere à imputação da multa qualificada, vencida a Relatora Conselheira Mônica Sionara Schpalir Calijuri, acompanhada pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, sendo designada para proferir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Questão de ordem levantada pelo Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior sob a possibilidade de arguição de ofício pela existência de RMF – Requisição de Movimentação Financeira e de decisão do Supremo Tribunal Federal STF, foi submetida a votação e, por maioria de votos, entendeuse que só é possível tal arguição com o trânsito em definitivo da decisão do STF, nos termos do art. 26A do Decreto nº 70.235/72, vencidos os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva.

Encaminhados os autos para ciência da Fazenda Nacional em 31.01.2014 (fl. 2.046), sua Procuradoria interpôs, em 10.03.2014 (fl. 2.063), Recurso Especial de fls. 2.047 a 2.062, onde alegou, após histórico processual, em breve síntese:

a) Entende que o acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo contrariado também a jurisprudência desse Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Transcreve o trecho do recorrido específico ao afastamento da qualificadora, salientando que: a.1) no caso em tela, não se aplica a Súmula nº 14 do CARF, já que prática da conduta ilícita por anos consecutivos demonstra inquestionavelmente o intuito de fraude do Recorrido; a.2) No caso também não houve a presunção legal de omissão de receitas, por si só (para enquadramento do caso na hipótese da Súmula CARF nº. 25), mas a análise do contexto em que ocorreu a omissão (a sequencia de declarações erradas, o não atendimento às intimações), conforme claramente demonstrado pela fiscalização no TVF.

b) Indica como acórdãos divergentes os acórdãos de nº. 101-96.908, de lavra da 1ª Câmara do então 1º. Conselho de Contribuintes, bem como o de nº. 201-78.336, oriundo da 1ª. Câmara do então 2º. Conselho de Contribuintes, citando trecho do 1º. Paradigma para defender

que, diante de situações análogas, foram adotados posicionamentos diversos. Ressalta que, como a insurgência se refere à qualificação da multa de ofício, desnecessária a identidade de tributos e de outras questões de fundo, que não têm influência na definição da tese jurídica.

c) Alega que o caso dos autos em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, demonstrando-se que está perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal. Os acórdãos paradigmas acima evidenciados foram claros, em casos análogos ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, uma vez constatado o evidente intuito de fraude e/ou a sonegação dolosa, em hipótese, igualmente, de apresentação de declarações falsas ao Fisco de forma reiterada. Nos presentes autos, segue a recorrente, as consequências para essa conduta ficaram devidamente estampadas no Relatório Fiscal, demonstrando o intuito doloso do contribuinte em retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, consoante trecho do Termo de Verificação Fiscal que reproduz.

d) Assim, argumenta que o auto de infração traz a conduta do contribuinte devidamente detalhada e clara, para demonstrar as razões para a qualificação da multa e, portanto, observa-se a clara divergência jurisprudencial acerca da interpretação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996: diante do mesmo ilícito, qual seja, prestação reiterada de informações falsas ao Fisco, os Colegiados decidiram de forma contrária. O acórdão recorrido afastou a multa qualificada, enquanto que os paradigmas decidiram pela sua manutenção. Entende, assim, evidenciada a divergência jurisprudencial suscitada.

e) Quanto ao mérito do tema, cita o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e posicionamento doutrinário e jurisprudencial para defender que o dispositivo tributário que estabelece a qualificadora capta pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

f) Entende que, no caso, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, a partir da conduta reiterada de prestar declarações falsas ao Fisco, o que revela o evidente intuito fraudulento ou mesmo se subsume no conceito de sonegação dolosa, de forma a ensejar a incidência da multa qualificada. Ao não declarar suas receitas, informando de maneira consciente e reiterada valores zerados ou valores inferiores aos verdadeiros o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento das contribuições devidas.

g) Defende que não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude. Com efeito, vê-se o intuito de fraude ou mesmo a sonegação dolosa quando o autuado adota a prática de prestar ao Fisco Federal declarações inexatas. Assim, é muito claro que o contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco.

h) Ora, segue a Fazenda Nacional, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, que não é, de forma alguma, permitido ao contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco. Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no direito tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional. Ora,

demonstrado que o contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco Federal, não há a menor dúvida de que agiu com dolo.

i) Após citações doutrinárias, defende ao final que a autuada:

i.1) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apresentação de informações falsas ao Fisco, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

i.2) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o consequente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

i.3) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

i.4) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

j) Assim, por todos os motivos expostos, defende a recorrente que deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. Logo, a decisão recorrida merece reforma, mantendo-se, assim, a integralidade do lançamento, que é o que requer.

O recurso foi regularmente admitido para fins de rediscussão da aplicabilidade da qualificação da multa de ofício ao lançamento em questão, conforme despacho de e-fls. 2.072 a 2.078.

Por seu turno, a contribuinte, cientificada em 20.08.2015 (fls. 2.098/2.099) do acórdão recorrido, do recurso especial e de sua admissibilidade, quedou inerte, não apresentando contrarrazões nem recurso especial de sua iniciativa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Assim dispõem os arts. 68 e 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.(grifou-se)

(...)

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)”

No caso sob análise, na forma já anteriormente relatada, o processo foi enviado em 31.01.2014 à Fazenda Nacional para fins de ciência da decisão recorrida (cf. fl. 2.046), tendo sua Procuradoria interposto, em 10.03.2014 (fl. 2.063), Recurso Especial de fls. 2.047 a 2.062.

Assim, tendo a ciência presumida, prevista no referido art. 79, ocorrido em 04.03.2014, o Recurso Especial respeitou o prazo de 15 dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF. Portanto, reconhece-se a tempestividade do pleito fazendário.

Quanto à caracterização da divergência suscitada, inexistindo óbice por parte do contribuinte regularmente formalizado (visto que inexistem contrarrazões, apesar de sua regular ciência do recorrido e do recurso fazendário admitido), ratifico as conclusões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2.072 a 2.078, onde restaram perfeitamente caracterizados: a) a existência de similitude fática em relação ao 1º. Paradigma e b) posicionamento oposto daquele Colegiado paradigmático em relação ao Colegiado recorrido, no que diz respeito à qualificação da multa.

Assim, também entendo caracterizada a divergência suscitada e conheço do recurso fazendário.

2. Mérito

Restei vencida quanto ao mérito.

É de se ressaltar, in casu, que me alinhamento ao posicionamento constante no precedente oriundo desta 1ª. Turma desta Câmara Superior, mais especificamente, no Acórdão CARF nº. 9101-004.065, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que a discussão acerca da qualificadora aqui em questão deva ser travada à luz do princípio da razoabilidade, mais especificamente a partir dos critérios de relevância e recorrência/reiteração da conduta omissiva do sujeito passivo:

“(…)

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflui do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada. (grifos não presentes no original)

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

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 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

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 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

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 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

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. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

(...)"

À luz de tal posicionamento, mais especificamente, o que se constata no caso sob análise é que, além do arbitramento do lucro por não apresentação dos livros Diário/Razão ou Livro Caixa (infração para a qual não houve qualificação da multa), duas outras foram as imputações infracionais realizadas pela autoridade fiscal, ambas com multa qualificada no patamar de 150%, matéria de interesse à presente análise:

1) Omissão de valores devidos apurados por excesso em relação à receita da atividade declarada pela autuada em DASN (vide TVF à e-fl. 1.079), assim composta:

ILHA COMUNICAÇÃO LTDA				
PERÍODO	Faturamento Total	DASN	RECEITA DA ATIVIDADE	OMISSÃO RECEITA
JUL/2007	123.861,69	121.749,45	123.861,69	2.112,24
AGO/2007	122.574,86	132.799,86	132.799,86	0,00
SET/2007	101.515,26	77.404,94	101.515,26	24.110,32
OUT/2007	134.489,70	137.516,70	137.516,70	0,00
NOV/2007	125.609,41	128.509,41	128.509,41	0,00
DEZ/2007	155.440,59	162.928,59	162.928,59	0,00
JAN/2008	97.775,23	77.789,65	97.775,23	19.985,58
FEV/2008	152.513,41	152.121,41	152.513,41	392,00
MAR/2008	164.672,80	129.536,00	164.672,80	35.136,80
ABR/2008	118.802,54	121.703,34	121.703,34	0,00
MAI/2008	108.566,26	111.717,36	111.717,36	0,00
JUN/2008	129.760,22	127.179,20	129.760,22	2.581,02
JUL/2008	145.856,17	139.966,17	145.856,17	5.890,00
AGO/2008	112.384,99	117.002,59	117.002,59	0,00
SET/2008	144.940,53	139.797,93	144.940,53	5.142,60
OUT/2008	129.160,64	126.260,64	129.160,64	2.900,00
NOV/2008	108.339,21	104.491,71	108.339,21	3.847,50
DEZ/2008	170.149,02	159.015,99	170.149,02	11.133,03

2) Omissão de receitas, por força da presunção disposta no art. 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, a partir da existência de créditos (depósitos bancários) cuja origem não restou devidamente comprovada, assim composta:

CRÉDITOS NÃO JUSTIFICADOS			
PERÍODO	VALOR	PERÍODO	VALOR
		JAN/2008	107.686,26
		FEV/2008	53.455,83
		MAR/2008	57.580,39
		ABR/2008	43.149,40
		MAI/2008	103.252,98

		JUN/2008	47.452,46
JUL/2007	48.661,86	JUL/2008	48.724,62
AGO/2007	58.667,51	AGO/2008	48.476,70
SET/2007	52.620,38	SET/2008	62.598,03
OUT/2007	55.462,73	OUT/2008	88.143,02
NOV/2007	49.469,89	NOV/2008	66.694,87
DEZ/2007	44.899,45	DEZ/2008	63.433,04
TOTAL	309.781,82		790.647,60

À luz de tudo quanto exposto, analiso.

Inicialmente, no que diz respeito à infração de omissão de receitas da atividade para além do declarado (infração do item “1” supra), em linha com o concluído pelo recorrido, também entendo que, do quadro reproduzido no item, não se constata a existência de evidências para a qualificação da multa à luz dos critérios de “reiteração” e “relevância”, uma vez que: a) Em grande parte dos meses (7 dos 18 meses sob análise), a receita declarada coincidiu com a apurada e, simultaneamente, b) nos demais meses, a diferença apurada não é suficientemente relevante, de forma a afastar a hipótese de erro na apuração.

Assim, entendo escorreita a posição do acórdão recorrido, no que diz respeito à qualificadora da infração, ao estabelecer:

“(…)

o faturamento omitido, demonstrado à fl. 1079, representou pequena parcela do faturamento mensal, e o percentual de omissão oscilou consideravelmente nos meses fiscalizados, inclusive não se verificando em alguns deles, o que poderia ser justificado por erros nos controles internos da pessoa jurídica.

(…)”

Desta forma, a partir do exposto, voto por, à luz dos critérios de relevância e recorrência da omissão, manter o teor do recorrido quanto ao afastamento da qualificadora para a infração de receitas da atividade omitidas (infração 0001 do Auto de Infração, de e-fls. 999/1000), negando provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto à qualificação da multa aplicada àquela infração.

Todavia, no que tange à infração 0002 do AI (Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada), ousou discordar do Colegiado *a quo*.

Trata-se de situação onde, além de se revelarem os depósitos não comprovados de montantes mensais sempre relevantes (em muito superiores à receita declarada), e, ainda, note-se, estarem presentes no curso de todo o período sob ação fiscal (em todos os períodos de apuração), sequer houve apresentação dos Livros Diário, Razão ou Livro Caixa.

Cediço que este último indício que, ainda que se reconheça como já devidamente utilizado para fins de arbitramento do Lucro, milita: a) contra a possibilidade da ocorrência de erro por parte do contribuinte (de tamanha monta, por tantos períodos de apuração) e, assim, b) a favor da intenção de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária vinculada ao recebimento de tais depósitos, aqui legalmente estabelecida por presunção de omissão de receitas *juris tantum*, que não restou afastada.

Ou seja, nota-se que a evidência aqui reunida não se resume somente à falta de comprovação adequada dos depósitos, mas, ainda, sequer se tem prova mínima de que os

montantes oriundos de tais depósitos tenham restado minimamente escriturados pela autuada, dada a não apresentação de seus livros fiscais.

Também, como indício adicional no sentido contrário à existência de mero erro quanto à infração, nota-se que, quanto aos anos-calendários anteriores, constatou-se o que segue, quanto à conduta do **grupo econômico de 4 empresas ao qual pertencia a recorrente**, mesmo diante da incontroversa a manutenção de atividades nos anos de 2006 e no 1º. Período de 2007:

“(…)

No ano calendário 2006 as quatro empresas acima declararam em suas DIPJ 2007 ter tido receita igual a “zero”, assim como em suas DCTF referentes aos 1º e 2º semestre de 2006 não declararam qualquer débito. Quanto ao 1º semestre de 2007 também confessaram em DCTF não ter débitos tributários, apesar de terem informado em DIPJ valores bem inferiores aos efetivamente apurados. (grifei)

“(…)”

Assim, não há como se cogitar de tratar, no âmbito da infração 0002, de parcela não escriturada por erro ou negligência, diante do cenário fático em análise.

Quanto à tese vencedora adotada pelo Colegiado recorrido, no sentido de necessidade de comprovação de um “mínimo de correspondência destes depósitos bancários com receitas da atividade ocultadas pela pessoa jurídica”, faço notar que a própria contribuinte admite, nos presentes autos, que se trataram os depósitos não comprovados de valores originados de **prestação de serviços por ela realizada**, conforme alegações de e-fls. 1.487 a 1.494, quando da impugnação ao AI (ainda que ali, ressalve-se, não se aceda diretamente à omissão).

A propósito, em situações como a presente, onde todos os indícios e/ou declarações da autuada inclusive, convergem para a clara vinculação (correspondência) entre os depósitos e receitas da atividade do sujeito passivo, em meu entendimento despicienda a realização de prova pela autoridade fiscal quanto a tal correspondência, sem qualquer efeito, ainda, na omissão presumida. Vale dizer que no próprio bojo do TVF o auditor-fiscal informa que a interessada foi excluída do Simples Nacional (e-fls. 1078).

Ou seja, entendo, assim, aqui ausentes as condições para a aplicação das Súmulas CARF n.º. 14 e 25, conforme delineado pelo posicionamento do próprio acórdão *a quo* (e-fl. 2.044), divergindo esta relatora somente quanto à necessidade de demonstração pela Fiscalização da correspondência entre depósitos bancários e receitas omitidas, sempre que se possa depreender tal correspondência a partir dos elementos constantes dos autos, tal como *in casu*:

“(…)”

No presente caso, o faturamento omitido, demonstrado à fl. 1079, representou pequena parcela do faturamento mensal, e o percentual de omissão oscilou consideravelmente nos meses fiscalizados, inclusive não se verificando em alguns deles, o que poderia ser justificado por erros nos controles internos da pessoa jurídica. Além destes valores, prestou-se como base de cálculo dos tributos exigidos com multa qualificada as receitas presumidas a partir de depósito bancário de origem não comprovada, **ocorrência que pode autorizar a qualificação da penalidade, mas desde que evidenciado o mínimo de correspondência destes depósitos bancários com receitas da atividade ocultadas pela pessoa jurídica**. Se a Fiscalização não demonstra estas características, cabível é a aplicação da Súmula 1º CC 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*), ou da 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*).

(grifou-se)

(...)”

Como de sabença, tenho me manifestado nesta 1ª Turma da CSRF acerca da qualificação da multa em casos de omissão de receitas, verificando o caso concreto trazido à baila, como bem pode ser observado nos precedentes 9101-005.033, julgado em 04 de agosto de 2020; 9101-005.030, julgado em 04 de agosto de 2020. Ou seja, há diferenças em ambos os casos e votei conforme o caso concreto, justificando as minhas razões de decidir na Declaração de Voto no âmbito do acórdão 9101-005.033.

Desta forma, à luz do acima exposto, considerando o conjunto dos elementos coligidos aos presentes autos, verificando-se o objetivo de o contribuinte se manter no Simples Nacional, omitindo receitas de sua atividade, entendo que o intuito doloso de sonegar tributos à Receita Federal encontra-se presente e, portanto, voto por manter a qualificadora no que diz respeito à infração de depósitos bancários de origem não comprovada (Infração 0002 do AI de e-fls. 1000/1001).

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de que seja restabelecida a multa qualificada, no percentual de 150%, quanto à infração de omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento de prover parcialmente o recurso especial da PGFN. Prevaleceu a conclusão de que o recurso deveria ser integralmente improvido, para não restabelecer, também, a exoneração da qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes de omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos

decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o crédito bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Súmula CARF nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embargos à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas

na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo autuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME) e 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, como se vê no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 1072/1081, a autoridade fiscal menciona que *a empresa apresentou vultosa movimentação financeira*; que a contribuinte, embora intimada e reintimada, não apresentou livros contábeis, nem mesmo o Livro

Caixa; que a Contribuinte correlacionou alguns depósitos bancários com notas fiscais parcialmente fornecidas, mas ainda assim foi admitida como comprovada a origem de créditos *para os quais foi possível estabelecer uma correspondência com as notas emitidas anteriormente*, restando não demonstrada a *política de cobrança de juros da empresa por faturas em atraso* para esta correlação; e ao final, depois de evidenciar mensalmente as receitas presumidamente omitidas em razão dos depósitos bancários de origem não comprovada, conclui que:

Considerando-se a intenção de oferecer à tributação os valores informados nas DASNs, tais valores estão sendo lançados com multa de ofício básica de 75%. No entanto, no que se refere ao excesso de faturamento em relação aos valores das DASNs e dos créditos bancários para os quais não foi apresentada a devida comprovação, adotou-se a multa qualificada de 150% haja vista o objetivo de eximir do conhecimento da autoridade tributária a ocorrência desses fatos geradores e de suas circunstâncias materiais.

Nada, portanto, foi acrescido à acusação fiscal para demonstrar que a omissão guardava relação com receitas sabidamente operacionais e, em consequência, de necessária tributação.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de própria omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ou da referência inicial ao fato de que a movimentação seria vultosa, nem mesmo por ela ter ocorrido de julho/2007 a dezembro de 2008 e ter ensejado a exclusão da Contribuinte do SIMPLES Nacional, mas dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da 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.*).

Reitera-se, portanto, o voto vencedor apresentado no acórdão recorrido, no qual esta Conselheira assim concluiu:

No presente caso, o faturamento omitido, demonstrado à fl. 1079, representou pequena parcela do faturamento mensal, e o percentual de omissão oscilou consideravelmente nos meses fiscalizados, inclusive não se verificando em alguns deles, o que poderia ser justificado por erros nos controles internos da pessoa jurídica. Além destes valores, prestou-se como base de cálculo dos tributos exigidos com multa qualificada as receitas presumidas a partir de depósito bancário de origem não comprovada, ocorrência que pode autorizar a qualificação da penalidade, mas desde que evidenciado o mínimo de correspondência destes depósitos bancários com receitas da atividade ocultadas pela pessoa jurídica. Se a Fiscalização não demonstra estas características, cabível é a aplicação da Súmula 1º CC 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*), ou da 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*).

Estas as razões, portanto, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN também nesta parte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Fl. 22 do Acórdão n.º 9101-005.150 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10510.720613/2012-11