



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.724084/2011-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.366 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VALESA AGROPECUARIA COMERCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006,2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA CARF.

Admite-se recurso especial pautado em paradigma que, em circunstâncias fáticas semelhantes ao recorrido, decide de forma diversa acerca do mesmo dispositivo legal, sem articular fundamentação para expressamente deixar aplicar o entendimento sumulado e afastado no acórdão recorrido, mormente se o enunciado da súmula em questão apresenta expressões genéricas e sua aplicação, no recorrido, demandou análise e qualificação da conduta do sujeito passivo, em antecedente que evidencia o dissenso em relação à orientação decisória do paradigma indicado.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURA SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

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.*

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento e retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração é uma mera *conjectura* sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prisma analítico de sua temporalidade, sem o devido respaldo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Andréa Duek Simantob, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 4.311 a 4.323) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1302-001.758 (fls. 4.253 a 4.294), da sessão 21 de janeiro de 2016, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte e deu provimento integral ao Recurso de Ofício. Confira-se a sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. **APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN.**

NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Não se cogita de homologação tácita quando ausente pagamento, assim como declaração de débitos em DCTF, mormente se constatada a apresentação de DIPJ sem informações de apuração de tributos, assim como a imprestabilidade da escrituração comercial a ensejar o arbitramento dos lucros. O termo inicial do prazo decadencial, em tais condições, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. PROCEDIMENTO PRÉVIO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. A legislação ordinária reguladora do arbitramento dos lucros suprimiu a discricionariedade conferida à autoridade lançadora pela legislação complementar, fixando as hipóteses de arbitramento, os referenciais e os coeficientes para determinação do lucro tributável, e assim suprimindo, no âmbito administrativo, a possibilidade de avaliação contraditória.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. LIVROS CONTÁVEIS ESCRITURADOS POR ESTABELECIMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, correto o arbitramento dos lucros.

RECEITAS PRESUMIDAMENTE OMITIDAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. A lei determina a adoção do maior coeficiente aplicável às atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do lucro arbitrado em razão de receitas presumidamente omitidas.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS DE VENDA DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. A prática reiterada de deixar de declarar receitas sabidamente auferidas justifica a imposição de multa qualificada.

REITERAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. 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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. O patrimônio pessoal do sócio administrador responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica quando constatada a prática de infração de lei consistente em: 1) fraude representada pela reiterada omissão de receitas sabidamente auferidas; e 2) descumprimento da obrigação fixada, na legislação comercial, de escrituração de todos os fatos que possam afetar a situação patrimonial da pessoa jurídica, especialmente sua movimentação financeira.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, dos 2006 e 2007, correspondentes à infração de *omissão de receitas*, presumida com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, referente à constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, com o arbitramento do lucro com base na receita bruta escriturada proveniente da revenda de mercadorias e da prestação de serviços, acompanhada de multa de ofício qualificada e responsabilização do sócio administrador.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à qualificação da multa ordinária.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

(....)

VALESA AGROPECUÁRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA e CLAITON OPENHEIMER, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/09/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 4.797.327,12.

A autoridade lançadora relata, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 80/124, que a partir da escrituração e extratos bancários fornecidos pela fiscalizada, identificou incompatibilidade entre a movimentação financeira verificada nos anos-calendário 2006 e 2007 e os correspondentes valores declarados e receitas escrituradas em sua contabilidade. Observou, ainda, que nenhum débito fora declarado em DCTF nos semestres dos anos-calendário 2006 e 2007, assim como a DIPJ do ano-calendário 2006 fora entregue com

informações zeradas e a do ano-calendário 2007 com valores ínfimos (receita de R\$ 417.206,96, comparada com a movimentação financeira de cerca de R\$ 10 milhões no período).

(...)

A autoridade lançadora observou que concedeu à contribuinte todas as oportunidades possíveis para comprovação de suas alegações, assim como efetuou diligências (nas quais constatou que a contribuinte indicou registro baixado desde julho/2000 junto ao Conselho Regional dos Representantes Comerciais do Estado de Minas Gerais, bem como que Cerealista Carmo Sul e S.A. Silveira não mais atuavam no endereço cadastral, colhendo depoimentos de pessoas que afirmaram desconhecer qualquer atividade com café no domicílio de S.A. Silveira – firma individual de Sérgio Augusto Silveira, falecido em 2007 e detentor de 99% das quotas de Cerealista Carmo Sul Ltda –, constatando inexistentes quaisquer declarações com evidências de atividade em 2006 e 2007), sem que com isso alcançasse esclarecimentos suficientes para comprovação da origem dos depósitos bancários, e neste contexto afirmou-se vinculada à formalização do lançamento com base na presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

(...)

Concluiu, assim, que a contribuinte não apresentou os documentos necessários para permitir à Fiscalização aplicar o §2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, sendo dever do fiscal autuante considerar como origem não comprovada através de documentação hábil e idônea os depósitos bancários discriminados nos termos encaminhados à fiscalizada, com exclusão daqueles que se refeririam a empréstimos bancários, relacionados na acusação fiscal. Totalizou os depósitos nos montantes anuais de R\$ 4.401.129,85 e R\$ 5.568.170,20, para 2006 e 2007, respectivamente. O lucro tributável foi arbitrado, em razão de os livros Diário e Razão terem sido escriturados por estabelecimento e apresentados sem registro, além de contemplarem menos de 10% da movimentação financeira dos períodos fiscalizados, assim incidindo nas hipóteses do art. 530, inciso I; II, “a” e “b”; e III, do RIR/99. Considerando o disposto no art. 24, §1º da Lei nº 9.249/95, o arbitramento teve em conta o percentual mais elevado dentre as atividades desempenhadas pela contribuinte. As receitas escrituradas foram adicionadas às receitas presumidas para fins de tributação.

A penalidade foi qualificada em razão das justificativas assim sintetizadas no relatório da decisão de 1ª instância:

V.3 Conclusão acerca da pertinência da Aplicação da Multa Qualificada ...

... na contabilidade apresentada pelo contribuinte não consta escriturado nenhum valor relativo à movimentação financeira que o contribuinte alega ser decorrente da atividade de representação comercial, bem como não consta escriturado nenhuma receita ... de tal atividade (representação comercial).

A fiscalizada foi incapaz de apresentar documentos que comprovassem a origem de recursos creditados em suas contas bancárias querendo fazer crer que era decorrente de representação comercial.

... mesmo se admitindo que a movimentação financeira do contribuinte seria decorrente ... de representação comercial, restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título.

... o contribuinte também não ofereceu à tributação nem mesmo os valores constantes da sua escrituração a título de receita de prestação de serviços e revenda de mercadoria dispostivos aos anos-calendário de 2006 e 2007.

... percebe-se...que a conduta ... é reiterada afastando-se a hipótese de erro.

... fraudar a fiscalização tributária significa inserir elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal e a fraude tem por essência a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador.

Quando ... deixa de escriturar a quase totalidade de sua movimentação financeira fica evidenciado a tentativa de ocultar do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira ... fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados.

Diante do exposto, a qualificação da multa é absolutamente oportuna com arrimo no parágrafo 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007 e anteriormente a Lei nº 11.488/2007 com arrimo no inciso II do art. 44 da Lei nº. 9.430/96. *(destaques do original)*

(...)

A contribuinte e o responsável tributário apresentaram impugnação conjunta, na qual questionaram o indevido uso de informações a partir da CPMF, alegaram quebra de sigilo sem autorização judicial, afirmaram a decadência das ocorrências verificadas entre 01/01/2006 e 19/09/2006, discordaram da qualificação da penalidade em razão da presunção de omissão de receitas, argüiram a nulidade do lançamento por falta de intimação do responsável para comprovação da origem dos depósitos bancários, e se opuseram à imputação de responsabilidade solidária.

Indicaram depósitos bancários com origem comprovada no curso do procedimento fiscal, questionaram outros aspectos da investigação, discordaram do arbitramento dos lucros, afirmaram haver dupla tributação das receitas de prestação de serviço, requereram perícia para infirmar o arbitramento, e pediram também a anulação do arrolamento de bens e da representação fiscal para fins penais.

A Turma julgadora rejeitou as argüições de nulidade; afirmou a legalidade do acesso às informações bancárias; defendeu a aplicação do art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial, ante a ausência de pagamentos; validou a responsabilização de Claiton Openheimer e afirmou a desnecessidade de sua intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários; mas excluiu do conjunto de receitas omitidas os depósitos bancários que contavam com a identificação de S.A. Silveira e Cerealista Carmo Sul Ltda como depositantes, mantendo o arbitramento dos lucros e indeferindo a perícia requerida. Por maioria de votos, manteve a multa qualificada em razão da conduta dolosa do sujeito passivo, divergindo um dos julgadores, que fez declaração de voto. O acórdão está assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. SÚMULA 182 DO TFR. INAPLICABILIDADE. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS. NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

1. Evidencia omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, de direito ou de fato, pessoas físicas ou jurídicas, depois de intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. 2. A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso não se aplica aos lançamentos efetuados na vigência do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. 3. Comprovada a origem dos depósitos bancários, exclui-se a possibilidade de utilização da presunção baseada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, cabendo o aprofundamento das investigações para possível tributação em outras bases legais disponíveis na legislação, a teor do contido no parágrafo segundo do mesmo artigo 42.

IRPJ APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE A conduta, por dois anos consecutivos, de não registrar na contabilidade a quase totalidade da movimentação financeira de sua titularidade, de não declarar quaisquer receitas em um ano-calendário e de declarar receitas equivalentes a menos de 8% dos rendimentos considerados omitidos no ano-calendário seguinte, demonstra evidente intuito de fraude, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

LANÇAMENTOS. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA. Em se tratando de lançamentos decorrentes dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos ao PIS, à CSLL e à COFINS, em razão da relação de causa e efeito existente entre eles

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. 1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da legalidade, da razoabilidade, do não confisco ou da finalidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa, não se constituindo em norma geral de direito tributário se não atendidos nenhum dos requisitos exigidos pela legislação. 4. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2007

NULIDADE. ARGÜIÇÃO. A nulidade não pode ser declarada se preenchidos os requisitos previstos na legislação e quando há perfeita compreensão dos atos e termos administrativos demonstrada na peça de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido quando desnecessário e prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada e/ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. Deve, na impugnação, se trazidos todos os elementos de prova necessários à confirmação das alegações contidas na peça de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses excepcionadas pela legislação.

Cientificada da decisão de primeira instância em 26/11/2012 (fls. 4212/4214), a contribuinte, juntamente com o responsável tributário Claiton Openheimer, apresentaram recurso voluntário, tempestivamente, em 21/12/2012 (fls. 4158/4211).

(...)

Pedem, assim:

- a) que seja mantido o acórdão da DRJ/JFA, na parte que exclui os créditos tributários a título de imposto de renda e reflexos;
- b) que seja excluído o segundo recorrente do presente processo;
- c) que seja reformada a decisão da DRJ/JFA que manteve parte dos lançamentos, julgado totalmente improcedente o lançamento de imposto de renda e seus reflexos (CSLL; PIS e COFINS);
- d) se superado o pedido supra, que seja reformado o acórdão da DRJ/JFA por cerceamento do direito de defesa;
- e) que seja anulado o arrolamento de bens e a representação fiscal (10660.724083/201177 e 10660.724086/201119).

Na sessão de julgamento de 02 de dezembro de 2014, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento acolheu, à unanimidade, a proposta de conversão do julgamento em diligência, apresentada por esta Conselheira, nos seguintes termos:

Consoante consignado à fl. 4215, para ciência do Acórdão nº 0941.572 da 2ª Turma da DRJ/JFA, fls. 4.112 à 4.152, a ARF/PAR emitiu a Intimação nº 531/2.012, fls. 4157. Referido documento, por sua vez, indica que segue em anexo, para ciência, cópia do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, sem qualquer referência aos documentos de fls. 4086/4111 que instruem, com cálculos, a referida decisão.

Os recorrentes, por sua vez, afirmam desconhecer quais depósitos bancários subsistiram com origem não comprovada, e constroem sua defesa a partir de inferências erigidas a partir do crédito tributário mantido.

Por tais razões, necessária se faz a CONVERSÃO do julgamento em diligência para que nova ciência seja promovida em favor da pessoa jurídica autuada e do responsável tributário, encaminhando-lhes não só o acórdão de fls. 4112/4152, como também os demonstrativos de cálculo que o instruem, juntados às fls. 4086/4111, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para eventual complementação de suas razões de defesa.

Em 18/02/2015 a contribuinte e o responsável tributário foram cientificados da Resolução nº 1101000.140, do Acórdão nº 0941.572 da 2ª Turma da DRJ/Juiz de Fora e dos demonstrativos de fls. 4087/4111 (fls. 4228/4231), e em 17/03/2015 (fl. 4249), complementaram tempestivamente o recurso voluntário antes interposto, recordando termos da acusação fiscal e asseverando que a intimação "por amostragem" que foi dirigida à contribuinte para comprovação

da origem dos depósitos bancários foi integralmente atendida, demonstrando a origem dos valores e a atividade desenvolvida pela recorrente.

Ressaltam, porém, que a demonstração dos depósitos excluídos na decisão de 1ª instância em razão da anterior comprovação de sua origem traz três campos de créditos não comprovados com base na autuação, créditos comprovados e créditos não comprovados após o acórdão da DRJ, mas não atendem ao determinado na Resolução de fls. 4226 porque a autoridade julgadora de 1ª instância deixou de observar que a intimação fiscal foi por "amostragem" (fs. 82), e se nesta amostragem foi demonstrado a "atividade" e "origem", data vênia, não subsiste a parte do acórdão da DRJ/JFA que manteve parte do lançamento fiscal sem indicar quais são estes valores discriminadamente dos extratos foram mantidos (fundamentação). Registram que no quadro de fs. 4092 encontramos valores "globais", e não individualizados conforme determina o art. 42 da Lei 9.430/96. Em consequência, a decisão recorrida mantém parte do lançamento sem apontar nos extratos quais valores não foram demonstrados a origem, omissão que subsiste mesmo depois do procedimento determinado pela Resolução nº 1101000.140.

Asseveram que a presunção que militava a favor do fisco foi derrubada, não havendo sustentação para ser mantido o lançamento, vez que provada a origem dos depósitos.

Citam julgados administrativos neste sentido, observam que nas fs. 112 o agente fiscal transcreveu as atividades desenvolvidas pelo recorrente, destacam que a pessoa jurídica presta serviços de "representação comercial" conforme contratos juntados aos autos e que não foram impugnados pela autoridade fiscal, e concluem que havendo a origem dos depósitos, demonstrado o fluxo dos recursos juntado nos autos, a base de cálculo do lançamento deveria ser os valores das comissões recebidas na atividade de representação comercial, a partir dos percentuais de comissão indicados nos contratos, os quais poderiam ser questionados mediante aprofundamento de diligências, como destacado na decisão recorrida.

Questionam a aplicação do coeficiente de 38,4% para determinação do lucro tributável, destacando que no contrato social da pessoa jurídica estão indicadas as atividades de representação comercial e prestação de serviços de beneficiamento de café (fatos incontroversos), mas a autoridade julgadora manteve o lançamento desconsiderando a atividade de representação comercial, aspecto que ensejaria embargos, se possível a sua oposição. Entendem que, como observado na decisão recorrida, o agente fiscal deveria ter aprofundado suas investigações, mas ainda assim a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a autuação sobre R\$ 4.878.030,05 do total de quase R\$ 10 milhões de omissão de receitas, sem apontar nos extratos quais os valores que devem permanecer no lançamento e sob o pressuposto de que as receitas decorreriam de beneficiamento de café, apesar de a empresa não ter capacidade e nem máquinas para beneficiamento de café neste volume.

Apresentam cálculos para demonstrar que mesmo operando em sua produção máxima em 2006 e 2007, o beneficiamento de café lhes renderia R\$ 230.400,00. Estima que para ser beneficiada a quantidade de café que geraria a receita omitida seriam necessárias 21,17 empresas do porte

da autuada.

Recordam os documentos juntados ao recurso voluntário acerca da capacidade operacional da autuada, citam doutrina e concluem ser totalmente

improcedente o arbitramento como prestação de serviço de beneficiamento, restando a de "representação comercial", revelando-se equivocada a base de cálculo adotada no lançamento. Indicam as comissões acordadas contratualmente, reportam-se aos elementos apresentados à Fiscalização e aos esclarecimentos acerca de devoluções, observam que por diversas oportunidades a empresa Valesa emitiu cheques nominais a ela mesma para serem repassados aos pequenos produtores consoante citado no relatório fiscal, e aduzem que a Fiscalização desconsiderou toda a operação realizada. Citam ementas de julgados administrativos, e defendem a aplicação do art. 112 do CTN quando há dúvida acerca dos fatos ocorridos. Observam que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, e que os lançamentos carecem de liquidez, certeza e exigibilidade, invocando o que decidido em outros julgados administrativos.

Afirmam a nulidade total dos lançamentos por arbitramento porque a Fiscalização deveria buscar o Fato Gerador, Base de Cálculo e efetuar o lançamento do imposto de renda, e não acionar o art. 42 da Lei 9.430/96, consoante jurisprudência e doutrina que citam.

Subsidiariamente observam que o art. 148 do CTN assegura o contraditório em caso de arbitramento, permitindo a contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial, e no presente caso restou evidenciado que não ocorreu acréscimo patrimonial e nem a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos. Anotam que a DRJ/Juiz de Fora negou a realização da prova pericial requerida para demonstração da incapacidade técnica da pessoa jurídica de gerar a receita que lhe foi imputada, mas o art. 148 do CTN lhe garante este contraditório. Destacam que há evidências nos autos de sua capacidade técnica, e reafirmam que a real atividade da pessoa jurídica é representação comercial. Necessária, portanto, a reforma da decisão recorrida que lhes cerceou o direito de defesa. Recordam os quesitos apresentados e o perito indicado, e pedem a anulação integral do lançamento por absoluta falta de liquidez, certeza e exigibilidade.

Como visto, a DRJ, deu provimento parcial às Impugnações da Contribuinte e do Sujeito Passivo coobrigado (fls. 607 a 623), reduzindo da base de cálculo das exigências parte dos depósitos colhidos indevidamente pela Fiscalização. De tal decisão, foi tirado Recurso de Ofício. Inconformados, os Sujeitos Passivos apresentaram Recurso voluntário a este E. CARF, reiterando todas suas alegações de defesa.

Inicialmente, o julgamento do *Apelo* foi convertido em diligência, por meio da r. Resolução nº 1101-000.140 (fls. 4.216 a 4.226), determinando que *nova ciência seja promovida em favor da pessoa jurídica autuada e do responsável tributário, encaminhando-lhes não só o acórdão de fls. 4112/4152, como também os demonstrativos de cálculo que o instruem, juntados às fls. 4086/4111, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para eventual complementação de suas razões de defesa.*

Após a ciência e a devida manifestação dos Sujeitos Passivos (fls. 4.232 a 4.248), os autos retornaram a este E. CARF.

Conforme relatado, a C. Turma Ordinária *a quo* deu provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntários, apenas reconheceu como procedente a arguição de descabimento da qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o patamar ordinário de 75%.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração (fls. 4.296 a 4.303), que restaram rejeitados pelo r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.306 a 4.308.

Sequencialmente, foi interposto o Recurso Especial, agora sob análise, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial quanto à manutenção da penalidade duplicada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, quando da ocorrência de conduta reiterada e prática dolosa da infração.

O *Apelo* Especial fazendário foi admitido pelo r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.360 a 4.366, entendendo pela *caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma*. Às fls. 4.451 a 4.456 os Autuados apresentaram Contrarrazões, questionando o conhecimento do Recurso Especial fazendário e pugnando pela manutenção do v. Acórdão recorrido.

Ao seu turno, a Contribuinte e o Sujeito Passivo coobrigado interpuseram diretamente Recurso Especial (fls. 4.374 a 4.395) questionando as matéria de *ausência de identificação do depositante; ausência de intimação para comprovação de todos os depósitos colhidos; arbitramento sem garantia de contraditório prévio e infringência do art. 135 do CTN*. Por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4.463 a 4.479, o *Apelo* teve seguimento negado, pela imprestabilidade dos paradigmas apresentados para a demonstração satisfatória dos dissídios jurisprudenciais pretendidos.

Contra tal revés os Sujeitos Passivos apresentaram Agravo (fls. 4.486 a 4.516), que restou rejeitado, por meio do r. Despacho de fls. 4.520 a 4.536.

Posteriormente, o processo foi sorteado para a I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, que promoveu a devolução dos autos, em razão de impedimento regimental, conforme registrado às fls. 4.554.

Assim, novamente sorteados, os autos foram distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, como igualmente antes já registrado, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte e o Sujeito Passivo coobrigado, em suas Contrarrazões, insurgem-se contra o conhecimento do Apelo da Contribuinte, em suma, afirmando a ausência de similitude fática entre o único v. Acórdão paradigma aceito e o v. Acórdão recorrido.

Concluem os Recorridos, de maneira esquemática, que:

Senhores Conselheiros, no acórdão recorrido tem três situações de fatos bem definidas:

- (i) Não há provas de receitas da atividade*
- (ii) Não é aceita presunção de receitas da atividade*
- (iii) Não houve dolo do sujeito passivo.*

Por sua vez o acórdão paradigma, (divergente) trata de situações totalmente distintas:

- (i) Ficou caracterizado o dolo*
- (ii) Foi constatada a omissão de receitas da atividade superior as declaradas*

Nestes termos, com a devida vênia, o acórdão apontado como paradigma não tratou das mesmas situações de fato e de direito constante do acórdão recorrido de fs. 4253 a 4294.

E por fim, reiteram que o v. Acórdão recorrido está precisamente alinhado às Súmulas CARF nº 14 e 25.

Pois bem, analisando os autos, em razão de disposição limitante regimental, antes de se verificar a questão da similitude fática entre os v. Acórdãos recorrido e paradigma, cabe analisar a questão da invocação e alinhamento do Acórdão nº 1302-001.758, ora combatido, com Súmulas deste E. CARF.

No voto da I Relatora, que prevaleceu, este, realmente, não só está em harmonia, como invoca expressamente e colaciona as Súmulas CARF nº 14 e 25:

No presente caso, 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 creditamento 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 escriturar-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 reiteração de sua 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.

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título.

Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. (destacamos)

Tal ocorrência aciona o previsto no §3º do art. 67 do RICARF vigente:

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (destacamos)

Ainda que este Conselheiro reconheça que, por diversas vezes, o cabimento ou não de súmula ao caso sob apreço nos julgamentos é bastante *subjetivo*, podendo, por si só, gerar bastante celeuma e ser até propriamente questionada pela via recursal especial, é certo que, não existe qualquer ressalva no teor do dispositivo regimental acima citado, em relação à sua incidência, independentemente de qual súmula especificamente foi aplicada na decisão, quais razões fundamentaram a sua adoção ou qualquer outro elemento circunstancial do processo administrativo.

Trata-se de regra processual, de hierarquia regimental, objetiva, que limita o manejo do Recurso Especial – seja este interposto pelos contribuintes ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Claramente, o teor da regra não afeta a *soberania* jurisdicional das C. Turmas deste E. CARF na sua decisão de cabimento ou não da súmula, sendo apenas relevante para a regra do Regimento Interno a sua utilização na resolução do litígio pelo Colegiado, bastando isso para se criar uma hipótese limitante de recurso a esta C. CSRF.

Porém, como dito, pode a Parte recorrente trazer em seu Apelo a alegação específica sobre a indevida incidência do entendimento sumulado ao caso concreto, demonstrando porque esta seria incabível, havendo, então, *falha* jurisdicional no v. Aresto recorrido a ser sanada pelo provimento recursal. Nesse caso – como muitas vezes ocorre - poderia ser dado prosseguimento ao recurso.

Contudo, *in casu*, não é o que ocorre.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nada menciona sobre a aplicação das referidas Súmulas CARF nº 14 e 25 (sendo está última específica para a modalidade de infração colhida) ou mesmo questiona a incidência da limitação recursal do §3º do art. 67 do RICARF para devidamente justificar o cabimento de seu Recurso Especial, acabando por ignorar o fato de que a matéria precisamente recorrida foi assim resolvida.

O silêncio da Recorrente é total, como se as Súmulas CARF não tivessem sido invocadas ou o dispositivo regimental fosse inexistente.

Registre-se que o r. Despacho de Admissibilidade apenas menciona a questão das Súmulas CARF na análise dos paradigmas, chegando a rejeitar o *primeiro* v. Aresto paradigmático por entender que este *contraria a Súmula CARF nº 25, a qual enuncia que "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"* levando a se concluir que *ele não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF*.

Mas, mesmo assim, não se observou, ou sequer se mencionou, a norma processual do §3º do mesmo art. 67 do RICARF. Ora, uma vez que o v. Acórdão recorrido expressamente invoca Súmulas deste E. Tribunal Administrativo, algum mínimo motivo – procedente ou não - deve ser dado para a superação de regra regimental no r. Despacho preliminar de admissão.

Ainda que o teor da Súmula CARF nº 14 possa ser bastante amplo, abstrato e genérico, como o próprio *Manual de Admissibilidade do Recurso Especial* menciona na sua página 41 (mas não atribui a mesma característica à Súmula CARF nº 25), é dever da *Parte* insurgente justificar o afastamento de óbices regimentais ao cabimento de seu *apelo*, não podendo ser tal falha ignorada ou, muito menos, suprida espontânea e institucionalmente pela atividade de processamento do próprio Tribunal.

A observância do Regimento Interno não é seletiva e tampouco comporta flexibilização.

Desse modo, em razão de tal silêncio da *Parte* insurgente e da ausência de qualquer dialeticidade sobre tal ocorrência regimental, sendo descabido, em sede de análise de conhecimento, o juízo presumido de incorreção da decisão quanto à adoção de Súmula CARF para a resolução da matéria questionada, o presente Recurso Especial não merece conhecimento, nos termos da regra objetiva do §3º do art. 67 do RICARF.

Mérito

Caso vencido, tendo de se conhecer do Recurso Especial oposto pela Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, *a prática reiterada de omissão de receitas referentes a depósitos bancários não contabilizados justifica a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96*.

Alega a Recorrente, *a conduta reiterada do contribuinte na prática das infração tributárias que lhe são imputadas, inclusive a da presunção legal de omissão de receitas*

caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. 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.

E acrescenta que i) *praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração de omissão significativa de rendimentos, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;*

ii) *como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;*

iii) *a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;*

iv) *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.*

O tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada por este E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, que até culminou na edição de Súmulas.

Como já colacionado no tópico do conhecimento, este foi o *cerne* do fundamento da Autuação para a qualificação da multa de ofício, justificando a aplicação ao caso da prescrição do inciso II, art. 44, da Lei nº 9.430/96:

Outrossim, o contribuinte também não ofereceu à tributação nem mesmo os valores constantes da sua escrituração a título de receita de prestação de serviços e revenda de mercadorias relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007.

*Nesse contexto, percebe-se, portanto, **que a conduta do contribuinte é reiterada afastando-se a hipótese de erro.***

Ao seu turno, o v. Acórdão nº 1302-001.758, ora recorrido, afastou tal motivação após analisar o relato fiscalizatório e o conjunto fático-probatório envolvido no presente feito, invocando e aplicando as Súmulas CARF nº 14 e 25 e derradeiramente concluindo que *em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.*

Está muito clara e bem delimitada a matéria sob julgamento.

Pois bem, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração (conduta reiterada) basta para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional, duplamente gravosa, do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de *omissão de receitas*, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo não justifica o afastamento da mandatória observância do enunciado 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.

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual da C. 1ª Seção deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra com o v. Acórdão nº 1201-003.842, proferido pela mesma C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Lizandro

Rodrigues de Sousa, e voto vencedor da I. Conselheira Gisele Barra Bossa, publicado em 08/07/2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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

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

Claramente, tal critério, *extrajurídico*, de repetição infracional é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Posto isso, não merece reforma o v. Acórdão recorrido, o qual devida e corretamente, dentro do melhor embasamento legal e institucional, reduziu a multa de ofício qualificada ao seu patamar ordinário de 75%.

Diante do exposto, voto negar provimento ao Recurso Especial da fazendo, mantendo integralmente o v. Acórdão nº 1302-001.758.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial. A maioria do Colegiado concluiu que, apesar de o acórdão recorrido estar fundamentado em Súmula do CARF, na hipótese específica dos autos não é necessário que a divergência jurisprudencial se pautem em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação do entendimento sumulado ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com as súmulas, dada a vagueza das expressões adotadas em seus enunciados:

Com referência à penalidades aplicadas, observa-se que todos os créditos tributários lançados foram acrescidos da multa qualificada no percentual de 150%. Em sua justificativa, a autoridade lançadora reporta-se aos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, discorre sobre o conceito de dolo e sobre posicionamentos doutrinários acerca da multa qualificada, e conclui pela pertinência da aplicação da multa qualificada porque:

- A contribuinte, ao longo dos dois anos fiscalizados, não escriturou sua movimentação financeira, não comprovou a origem dos depósitos bancários, e ainda que estes decorressem da atividade de representação comercial, nenhum valor a este título foi oferecido à tributação, o mesmo se verificando em relação às receitas de prestação de serviço e de venda de mercadorias constantes de sua escrituração. Sendo reiterada a conduta, afasta-se a hipótese de erro; e
- A falta de escrituração da quase totalidade da movimentação financeira evidencia a tentativa de ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador dos tributos que porventura decorram de receitas da referida movimentação financeira, *fraudando a fiscalização tributária ao deixar de inserir na sua contabilidade tais dados.*

Os recorrentes invocam a declaração de voto juntada à decisão recorrida para afirmar a ausência de dolo, bem como as Súmulas CARF nº 14 e 25. A referida declaração de voto firmou a discordância de um dos membros da Turma Julgadora de 1ª instância acerca da manutenção da multa qualificada em face da presunção legal de omissão de receitas oriunda de depósitos bancários de origem não comprovada, destacando que a Súmula CARF nº 25 vincularia a administração tributária federal.

No presente caso, 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 creditamento 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 reiteração de sua 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.

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, *restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título*. Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.

Já com referência às demais receitas de venda de mercadorias e de prestação de serviços estampadas em notas fiscais e escrituradas pelo sujeito passivo, mas não oferecidas à tributação, confirma-se a acusação fiscal no sentido de que a reiteração da conduta afasta a hipótese de erro. A contribuinte tinha conhecimento dos resultados assim auferidos, mas optou por nada declarar em DCTF, além de nada recolher. Frente a circunstâncias semelhantes, há muito os colegiados desta instância administrativa, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

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

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

- *Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- *Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- *Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF* MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

A conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas

obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Daí a inaplicabilidade da Súmula nº 14 (*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*), na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo relativamente às receitas de vendas e de prestação de serviços demonstradas à fl. 113.

Por estas razões, deve ser DADO PARCIAL 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, NEGANDO-SE PROVIMENTO, em consequência, ao recurso de ofício na parte em que exonerou, também, a penalidade qualificada aplicada sobre os débitos apurados a partir das receitas presumidas em razão dos depósitos bancários que tiveram o depositando identificado, subsistindo as exigências decorrentes destas parcelas acrescidas, apenas, da multa de ofício no percentual de 75%.

Claro está, no exposto, que desde a decisão de 1ª instância há debate acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 25 ao caso, lá concluindo-se por sua inaplicabilidade. E, no julgamento do recurso voluntário, necessário se fez analisar os contornos de cada infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi *a simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. Ao final desta análise, as Súmulas CARF nº 14 e 25 são apenas citadas em reforço ao entendimento de que parte das condutas referidas não caracterizam o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.

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

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

Reforça a posição em favor do conhecimento o fato de o paradigma admitido (Acórdão nº 1201-001.256) ter sido editado depois do entendimento sumulado e não trazer qualquer referência neste sentido, a indicar a inexistência de qualquer dúvida quanto à sua inaplicabilidade, mormente porque editado na vigência do RICARF/2015, quando já assente a obrigatoriedade de aplicação das Súmulas CARF e consolidadas as consequências fixadas para sua inobservância. Neste contexto, é válido presumir que o paradigma entendia inaplicáveis as Súmulas CARF nº 14 e 25.

Destaque-se, por fim, os fundamentos do despacho de admissibilidade que, em atenção a este aspecto, mas sob sua visão reflexa no art. 67, §12 do Anexo II do RICARF, assim decidiu:

Em relação ao primeiro paradigma, verifica-se que contraria a Súmula CARF nº 25, a qual enuncia que *"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"*.

Isso porque, ao analisar a imposição de multa qualificada em lançamento escorado em presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, no excerto reproduzido pela Recorrente e abaixo transcrito, o voto condutor não faz qualquer alusão à *"comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64"* cuja necessidade é afirmada a súmula. Nada refere, por exemplo, acerca da reiteração da omissão como indicativo do intuito de fraude, como faz o acórdão recorrido. E, nessa condição, contraria a Súmula CARF nº 25. Confira-se:

Quanto ao lançamento da multa de ofício de 150%, esta se refere aos lançamentos de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados de origem não comprovada e à acusação de omissão de demais receitas.

Sobre a infração de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários não contabilizados registrou a fiscalização que as contas bancárias 7.876.725 e 007.367.000, mantidas junto ao Banestes e ao Banco Santos Neves, respectivamente, não foram contabilizadas em sua escrita comercial; quanto ao lançamento relativo a omissão de receitas não enquadradas no conceito de receita bruta, se relacionam com cheques da empresa Somarco e TED da empresa Sandri, cujos valores foram depositados em conta bancária, cujos registros também não foram contabilizados. Entendo que está caracterizado o evidente intuito de fraude de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96, estando presentes os pressupostos legais para imposição da multa qualificada.

Ainda que a súmula em questão tenha sido aprovada posteriormente ao julgamento de que se originou o acórdão paradigma (o julgamento se deu em 01/10/2009, ao passo que a súmula foi aprovada em 08/12/2009), ele não serve como paradigma, a teor do § 12, inciso II, do art. 67 do Anexo II do RICARF, que estatui que:

Art. 67 (...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Já no que se refere ao segundo paradigma, tem-se que, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso porque, diferentemente do caso anterior, o voto condutor do acórdão é claro ao situar na reiteração da omissão de receitas e na expressividade das receitas omitidas o fator indicativo do dolo que legitima a imposição de multa qualificada em lançamento escorado na presunção legal de omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada. Veja-se, além da ementa antes transcrita o trecho do voto condutor a seguir:

Por consequência lógica, portanto, a multa qualificada de 150% deverá ser mantida, respaldada pela mesma fundamentação explanada no acórdão recorrido. Fica caracterizada a ocorrência de dolo, legitimando a imposição de multa qualificada, uma vez constatada a omissão reiterada de receitas, apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, e em montante muito superior às receitas espontaneamente declaradas.

Ora a conduta é dolosa partindo-se do pressuposto de que, além do recorrente omitir as receitas reiteradamente, ao ser intimado para comprovar tais

condutas, não o fez. Se estivesse dotado de boa-fé em suas condutas, não teria motivo para não prestar esclarecimentos.

Nesse quadrante, diverge do acórdão recorrido, que rechaçou a reiteração como fator a justificar a qualificação da multa na parte da autuação em que a receita omitida foi presumida em razão de depósitos bancários de origem não comprovada, como se vê no trecho a seguir (sublinhou-se):

No presente caso, 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 creditamento 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 reiteração de sua 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:

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma.

Assim, sendo inaplicável a vedação do art. 67, §3º do Anexo II do RICARF, e evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, que concluíram de forma divergente acerca do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para negar provimento ao recurso especial fazendário reiterando seu voto na condução do acórdão recorrido, em linha com suas manifestações contrárias à qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários apurados a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, quando o

procedimento fiscal não agrega à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira 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 creditamento 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 embaraços 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, a qualificação da penalidade foi mantida 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 auçada 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 auçada, 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 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), 9101-005.121 (Nadia Maria F.

C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.367 (Centro Otico Comercial Ltda). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão n.º 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 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, suprimir as 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 n.º 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 n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como a declaração de voto no Acórdão n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano).

Aqui, como expresso por esta Conselheira no voto condutor do acórdão recorrido:

No presente caso, 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 creditamento 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 escriturar-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 reiteração de sua ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.*

Por sua vez, com referência às receitas presumidamente omitidas, a autoridade fiscal apenas acrescenta que, admitindo-se a alegação da contribuinte de que os depósitos bancários decorreriam da atividade de representação comercial, *restaria evidenciado que ao longo de dois anos o contribuinte não ofereceu à tributação nenhum valor a tal título*. Ocorre, porém, que admitindo-se esta alegação, a receita omitida não corresponderia ao montante total dos depósitos verificados na conta bancária da contribuinte, mas sim, apenas, à comissão decorrente de sua atividade. De outro lado, a incidência foi validamente estruturada a partir do valor total dos depósitos bancários porque não comprovada a sua origem, ou mesmo sua vinculação às alegadas atividades de representação comercial. A autoridade fiscal, portanto, não logrou alcançar a natureza dos valores depositados, o que lhe impede de afirmar que houve a intenção de deixar de oferecer à tributação as receitas representadas pelos depósitos bancários de origem não comprovada.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta.

O intuito de fraude que, evidenciado nos termos do citado art. 72 da Lei nº 4.502/64, justifica a qualificação da penalidade na forma do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, é *aquele 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*, conexão que não se estabelece com a demonstração, apenas, da reiteração e da significância da conduta não escriturar os depósitos bancários e não comprovar sua origem. Imperioso, em tais circunstâncias, que alguma demonstração seja feita para correlacionar tais faltas com a intenção do sujeito passivo de omitir receitas. Quando evidenciado, somente, o indício que a lei elege para caracterização da presunção legal de omissão de receitas, a jurisprudência administrativa está consolidada contrariamente à qualificação da penalidade nos termos 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*.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA