



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10680.724505/2014-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1301-003.353 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	18 de setembro de 2018
Matéria	SIMPLES NACIONAL - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente	BEMAR LOCAÇÃO LTDA. - EPP
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO PARA CORRIGIR IRREGULARIDADES. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A ausência de intimação prévia para corrigir as irregularidades não torna nulo o lançamento, porque essa providência não é prevista na legislação do Simples Nacional.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA.

Os valores creditados em contas bancárias geram presunção “*juris tantum*” de omissão de receitas, quando a pessoa jurídica, não tendo contabilizado, deixar de comprovar a origem dos recursos utilizados nas respectivas operações.

NOTA FISCAL. RECEITA. FALTA DE REGISTRO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza omissão de receitas a falta de registro de notas fiscais de venda e de prestação de serviços.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO ACRESCIDO DE JUROS E AUSÊNCIA DE QUALQUER MEDIDA RELACIONADA À INFRAÇÃO.

A responsabilidade por infração é excluída pela denúncia espontânea, desde que acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou formalizada qualquer medida de fiscalização, relacionados à infração.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

É cabível a aplicação de multa qualificada quando, havendo expressiva omissão de receitas, cumulada com sucessivas retificações de declaração, ficar evidenciada a intenção de suprimir o tributo devido; a multa qualificada,

entretanto, não se aplica às infrações que, a despeito de derivarem da primeira infração, dela sejam apenas reflexo ou efeito secundário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade, e no mérito em dar parcial provimento ao recurso para, relativamente à infração de insuficiência de recolhimentos, reduzir o percentual da multa a 75%.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelsinho Kichel, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **BEMAR LOCAÇÃO LTDA. - EPP**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 14-59.823, da 15ª Turma da DRJ - Ribeirão Preto, que, negando provimento à impugnação da recorrente, manteve contra ela o lançamento que exigia crédito tributário no Simples Nacional, por omissão de receita.

A Fiscalização apurou três infrações:

- a) omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;
- b) omissão de receitas evidenciada pela existência de notas fiscais não escrituradas e não declaradas; e
- c) insuficiência de recolhimentos, causada pela aplicação de alíquotas incorretas, dada a redução indevida da receita bruta anual dos últimos doze meses.

A contribuinte autuada se insurgiu contra o lançamento por meio de impugnação, a que a DRJ - RPO negou provimento em decisão sumariada na seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO.

Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (art. 24, Lei nº 9.249/95)

FISCALIZAÇÃO. VERIFICAÇÃO DE IRREGULARIDADES. AUTUAÇÃO.

Verificada infração à legislação tributária por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, deverá ser lavrado Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF) (LC 123/06 art. 34)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. MOTIVAÇÃO. PROVAS.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em não havendo indicações diretas dos dispositivos legais alegadamente ofendidos, tampouco comprovação de qualquer excesso por parte da fiscalização, conclui-se pela regularidade do lançamento, assim como correta aplicação das penalidades.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2010, 2011

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. DESCONHECIMENTO. ATRIBUIÇÃO A TERCEIROS.

Não há como considerar ação de terceiros a declaração retificadora apresentada pela própria empresa ou seus procuradores, sem qualquer comprovação que sustente a ação à margem da direção dada pelos próprios administradores, agravando-se, ainda, pelo fato de que os beneficiários de economia gerada pela infração seriam, em primeira análise, a empresa e seus sócios.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

DISPONIBILIDADE DE LIVROS E DOCUMENTOS. ESCLARECIMENTOS. DEVER DO CONTRIBUINTE.

Da leitura dos artigos 194 e 195 do Código Tributário Nacional, a legislação tributária zela pela manutenção e acesso da administração tributária aos livros e documentos de interesse, cabendo, ainda, que, caso o sujeito se abstenha de prestar os devidos esclarecimentos, as multas aplicadas serão agravadas em 50%, conforme previsto no art. 44 § 2º da Lei nº 9.430/96 e reproduzido pelo Regulamento do Imposto de Renda

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECONHECIMENTO. COMPETÊNCIA LEGAL.

Compete ao auditor fiscal a apuração e autuação, na ocasião de infração à legislação tributária, sendo competente para exigir o crédito tributário, assim como aplicar as penalidades legalmente previstas, não sendo necessária prévia manifestação do judiciário para que se reconheça a infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não resignada, **Bemar Locação Ltda.** interpôs recurso, no qual alinhou os seguintes argumentos:

a) A autoridade fiscal, antes de proceder à autuação, deveria ter dado prazo à recorrente para que corrigisse eventuais irregularidades. Como isso não foi feito, o lançamento deve ser anulado.

b) O lançamento impôs ônus superior ao que a recorrente pode suportar. Ademais, não existe comprovação de que a autoridade lançadora tenha esgotado os meios para que, antes da autuação, as supostas irregularidades fossem corrigidas.

c) Quanto aos depósitos bancários, disse a recorrente ter esclarecido, desde o início, que a movimentação financeira muito superior ao faturamento declarado se devia à existência de grupo econômico, formado com a **Emterpel Emprea de Terraplenagem Pedroso Ltda.** Portanto, pelas contas bancárias teriam transitado recursos pertencentes à terceira pessoa.

Ainda, sobre os depósitos, aduziu a recorrente:

Apenas a título de exemplo, temos que o lançamento indicado como "DOC 22/1/10" o valor correto a ser considerado no extrato respectivo é de R\$ 3.900,00 (três mil e novecentos reais) e não o valor indicado no trabalho fiscal, conciliando,

perfeitamente com as demais informações considerando tratar-se de crédito da empresa Emterpel Empresa de Terraplenagem Pedrosa Ltda., *formadora* do grupo econômico mencionado.

Outros lançamentos de titularidade "TRANSFERÊNCIA ENTRE C/S", dos dias 02/02/10, 04/02/10 e 08/03/10 são créditos advindos de mútuos diversos, cujos contratos foram devidamente juntados e ainda juntados nesta oportunidade, inexistindo qualquer dúvida acerca de tal procedimento.

Os 02 (dois) créditos de título "TED", ambos do dia 09/03/10 têm sua origem também em mútuo, sendo que aqueles e inerentes a (sic) "TED" do dia 18/03/10 se refere a crédito de origem da conta corrente 900577-8 da Caixa Econômica Federal da Emterpel - empresa do grupo econômico.

Mais, o crédito de "TED", dia 05/07/10, no valor de R\$ 128.654,00 se refere a NF 155/empresa Caraíba e o crédito "TED", dia 06/05/2011 no valor de R\$ 430.000,00 se refere a valor recebido da empresa Conem que mantinha contrato com a Emterpel no formato SCP.

Vários créditos outros sob o título de "DEPÓSITO EM DINHEIRO" se referem a devolução de valores ao caixa da empresa nas compras diariamente realizadas para atendimento de sua rotina diária, traduzindo em inequívoco preciosismo tais lançamentos tudo de forma a penalizar indevidamente a Recorrente, merecendo ser todos os valores decotados da autuação caso entenda pela manutenção parcial do Auto de Infração e superadas todas as demais alegações. (fls. 806 e 807)

Concluiu dizendo que o Fisco não pode considerar como de propriedade do titular da conta bancária todos os valores que transitaram por ela. Trata-se de numerário pertencente a empresa diversa.

d) No que tange às notas fiscais não escrituradas e não declaradas, reivindicou o direito de retificar os atos praticados. Disse não ter tido conhecimento da declaração retificadora, e que a contabilidade havia sido terceirizada para empresa de outra cidade, a qual adotou procedimentos que geraram distorções nos registros contábeis. A recorrente já havia apresentado as declarações originais, corretas e de forma regular, antes das que ensejaram a qualificação da multa, que foram apresentadas por terceiro não autorizado a tanto. A recorrente não pode ser apenada por ação de terceiros. Assim, não estariam presentes os requisitos que caracterizam conduta fraudulenta.

e) Pleiteou o benefício da denúncia espontânea.

f) Acerca da multa qualificada, aduziu que jamais adotou qualquer procedimento lesivo ao Fisco. As multas aplicadas constituem excesso, devendo ser anuladas ou reduzidas, pois inviabilizam a atividade da recorrente. Por outro lado, existindo dúvida acerca do entendimento a ser adotado no caso concreto, deve ser aplicado o art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN.

Com esses fundamentos, pediu a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Nulidade

O lançamento, segundo a recorrente, traria a pecha de nulidade, basicamente, por dois motivos: não ter concedido prazo para que as irregularidades fossem sanadas, antes da lavratura do auto de infração; e impor à recorrente encargo superior às suas forças.

A legislação do Simples Nacional não prevê que, após iniciada a fiscalização, sejam dados prazo e oportunidade para o contribuinte corrigir as infrações constatadas. Logo, não havendo determinação nesse sentido, o Auditor Fiscal não poderia, ainda que quisesse, proceder como espera a recorrente. A atividade de lançamento é vinculada, de modo que, constatado o fato gerador, ao agente do Fisco não cabe outra coisa, senão proceder ao lançamento, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN).

No que concerne à alegação de que o crédito tributário exigido é superior às forças da recorrente, trata-se de matéria cujo exame foge ao escopo do processo administrativo tributário, no qual se faz um controle de legalidade do ato administrativo, não cabendo qualquer juízo de valor acerca da constitucionalidade ou da conveniência da lei.

À autoridade lançadora cabe apenas verificar a materialização do fato gerador e a aplicação da norma legal, abstraindo qualquer consideração acerca dos efeitos econômicos e sociais dessa incidência, porque tal avaliação é de natureza política e compete ao legislador.

Depósito bancário

A infração que motivou o lançamento foi omissão de receitas, apurada tanto por meio de depósitos bancários de origem não comprovada, quanto pela falta de registro de notas fiscais.

No que concerne aos depósitos bancários, o lançamento foi realizado com fulcro na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, assim redigido:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Trata-se de presunção legal de omissão de receitas, de eficácia relativa, podendo ser afastada por prova em contrário a cargo do contribuinte. Instaura-se a presunção quando presentes os seguintes requisitos: a) existência de depósitos bancários cuja origem a

Fiscalização, pelo exame das informações de que disponha, não conseguir identificar (*discrepância entre movimentação financeira e receitas declaradas*); b) intimação regular ao contribuinte para esclarecer as operações que deram causa aos depósitos; e c) ausência ou insuficiência de esclarecimento.

Reunidos tais requisitos, nasce a presunção de omissão de receitas, a qual, sem necessidade de prova de qualquer outro fato ou circunstância, pode dar ensejo ao lançamento de Imposto de Renda e demais tributos.

No caso concreto, a recorrente alega a existência de grupo econômico, formado com a **Emterpel Empreia de Terraplenagem Pedroso Ltda.**, a quem pertenceriam os recursos que transitaram pelas contas da recorrente. Essa alegação não justifica a origem de nenhum dos depósitos dentre aqueles relacionados pela Fiscalização. A existência de pessoas jurídicas vinculadas, qualquer que seja o tipo de vínculo, não autoriza que uma delas utilize, de forma eventual ou sistemática, a conta bancária de outra para fazer transitar suas receitas ou qualquer tipo de recurso financeiro.

A existência de vínculo entre empresas não afasta a individualidade de cada uma delas. Perante o Fisco, são considerados contribuintes autônomos, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico. Não sendo assim, uma empresa poderia se utilizar da conta bancária de outra para fazer passar receitas omitidas à tributação.

Além disso, em se tratando de depósitos bancários, o esclarecimento a ser prestado pelo titular da conta deve recair sobre cada depósito, individualmente considerado, sendo, pois, insuficiente a explicação que busca, de forma genérica e englobada, atribuir origem aos valores creditados.

É também insuficiente a explicação que se limita a identificar o depositante, sem esclarecer de que negócio jurídico, ou de que operação, o dinheiro é oriundo.

A recorrente contestou alguns depósitos relacionados na tabela de fl. 206.

Em relação ao de valor de R\$ 2.900,00, creditado em 22/01/2010, disse que o montante correto seria R\$ 3.900,00 relativo a um crédito de Emterpel Empresa de Terraplenagem Pedrosa Ltda. A correção do erro apontado pela recorrente implicaria majorar o valor do crédito tributário, caracterizando *reformatio in pejus*, inadmissível em sede de recurso voluntário. Porém, ainda que fosse viável a retificação, o dinheiro permaneceria sem ter sua origem devidamente esclarecida.

Os créditos identificados como "*transferência entre C/S*", nos dias 02/02/2010, 04/02/2010 e 08/03/2010 teriam origem em contratos de mútuo. Para prová-lo, a recorrente juntou minutas de contrato sem assinatura e sem rubrica (fls. 727/728, 731/732 e 733/734). Ademais, não demonstrou que o dinheiro veio das contas do suposto mutuante.

Disse a recorrente que as transferências (TED) feitas em 09/03/2010 (R\$ 80.000,00) e 18/03/2010 (R\$ 200.000,00) se devem a contrato de mútuo. Os respectivos valores teriam vindo da conta corrente mantida na Caixa Econômica Federal por Emterpel Empresa de Terraplenagem, integrante do mesmo grupo econômico. Tal alegação não afasta a presunção de omissão de receitas, porquanto, a despeito de identificar o depositante, não esclarece as operações ou os negócios jurídicos que deram causa às referidas transferências.

Disse a recorrente que a transferência (TED) ocorrida no dia 05/07/2010, no valor de R\$ 128.654,00, estaria vinculada à Nota Fiscal nº 155, emitida para a empresa Caraíba. A Nota Fiscal nº 155 (fl. 724), porém, apresenta outro valor e foi emitida em outra data (fl. 206).

Já a transferência (TED) de 06/05/2011, no valor de R\$ 430.000,00, seria, segundo a recorrente, valor recebido da empresa Conem, que mantinha contrato com a Emterpel Empresa de Terraplenagem, no formato sociedade em conta de participação - SCP. Essa explicação, além não justificar a origem do valor depositado, é a confissão de um procedimento irregular, que põe em dúvida a lisura dos atos praticados pela suposta sociedade em conta de participação.

Por fim, disse a recorrente que vários créditos, identificados como "depósito em dinheiro", eram devolução de valores ao caixa da empresa, nas compras realizadas para atendimento de sua rotina diária. A justificativa, por ser genérica e desprovida de qualquer prova documental, não pode ser aceita.

Portanto, em vista dessas razões, mantém-se o lançamento no que toca à omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Falta de registro de notas fiscais

Quanto à falta de inserção de receitas na base de cálculo do Simples Nacional, em decorrência de não terem sido registradas algumas notas fiscais, as alegações da recorrente não podem ser acolhidas.

Em primeiro lugar, o fato de o contribuinte desconhecer atos praticados por seus prepostos não afasta sua responsabilidade pelo crédito tributário, nem pelas infrações acaso cometidas. Isso vale tanto para atos dos empregados, quanto para atos do contabilista.

A recorrente reclama o direito de, antes do lançamento, corrigir as irregularidades. A correção de irregularidades, sem qualquer sanção, é possível desde que o contribuinte o faça sob o manto da denúncia espontânea, que depende, para produzir seus efeitos, da presença de dois requisitos. O primeiro é o pagamento integral do tributo devido, acompanhado dos juros de mora. O outro é que, ao tempo do pagamento, ainda não tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo ou adotada qualquer medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 138 do CTN).

No caso em tela, não está presente nenhum dos dois requisitos.

A omissão de receitas, portanto, está caracterizada e o lançamento deve ser mantido nessa parte.

Multa qualificada

A recorrente se insurgiu contra a multa qualificada, pleiteando sua redução, na hipótese de ser mantida a exigência do tributo.

A multa qualificada é prevista para casos em que o contribuinte age dolosamente, com o intuito de afastar o tributo devido. A presença desse elemento é requisito indispensável. É por isso que a autoridade fiscal, ao impor a penalidade mais grave, não apenas

deve reunir os elementos probatórios para demonstrar a presença do dolo, mas deve também descrever com clareza a conduta.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 340 a 350), a autoridade lançadora bem caracterizado, de forma inequívoca, o dolo. Confira-se:

Sendo assim, o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de receitas, conforme descrito no item II, e sintetizado no quadro abaixo, através da omissão de aproximadamente 71,11% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado - anos-calendário de 2010 e 2011, o que demonstra claramente a intenção de pagar menos tributo pela prática da sonegação.

(...)

Ressaltamos ainda que, além de recolher menos tributo pela redução da base de cálculo tributária, conforme descrito anteriormente, a omissão de receitas propiciou ao contribuinte recolher menos tributo incidente sobre as receitas declaradas, pela utilização de alíquotas menores, tendo em vista que no Simples Nacional as alíquotas são progressivas, ou seja, são maiores para receitas maiores e menores para receitas menores, conforme faixas de receitas previstas em lei.

Cabe ressaltar, que a intenção dolosa do contribuinte em ocultar do Fisco as receitas omitidas, pode ser também constatada pelo fato do contribuinte tentar ocultar do fisco a existência das faturas de locação de veículos pesados sem mão de obra, pois os recebimentos das faturas não foram escriturados pela empresa no Livro Caixa apresentado a esta fiscalização e nem foi oferecido à tributação através da Declarações ao Simples Nacional (DASN).

Verificamos através de consulta de declarações transmitidas ao Sistema do Simples Nacional que a empresa entregou no dia 14/03/2011 a Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), Ano-Calendário 2010, nº 032083562010001 e no dia 21/03/2012 entregou uma declaração retificadora (DASN) nº 032083562010002. Para o Ano-Calendário 2011 a empresa entregou em 14/03/2012 a Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), nº 032083562011001 e no dia 21/03/2012 entregou uma declaração retificadora (DASN) nº 032083562011002.

Analizando as Declarações ao Simples Nacional (DASN) Anos-Calendário 2010 e 2011 pudemos verificar que a empresa retificou para menor o valor de suas receitas. A DASN nº 032083562010001, Ano-Calendário 2010 e a DASN nº 032083562011001, Ano-Calendário 2011, informavam como receita o valor de Notas Fiscais emitidas pela empresa, não constando nestas declarações os valores referentes a faturas de locação de veículos pesados sem mão de obra; no dia 21/03/2012 a empresa apresentou declarações retificadoras para os Anos-Calendário 2010 e 2011, as retificações apresentadas reduzem o valor de suas receitas e os valores informados como receita nas declarações retificadoras não tem nenhuma relação com os valores das Notas Fiscais/Faturas emitidas pela empresa.

Em consulta ao Extrato de Apurações Transmitidas do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) constatamos que durante os anos de 2010, 2011 e 2012 a empresa gerou diversos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) com os valores informados nas primeiras declarações apresentadas e não efetuou o pagamento dos mesmos e na data da retificação das DASN, em 21/03/2012, gerou os Documentos de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) com redução no valor das receitas e estes documentos foram quitados pela empresa.

Por todo o exposto não restam dúvidas que a empresa, intencionalmente, declarou apenas uma parte das receitas auferidas, ou seja, aproximadamente 28,89%, visando abrigar-se em alíquotas menores e efetuar consequentemente o recolhimento de valores menores, sonegando ao Fisco a informação acerca da real magnitude dos fatos geradores que ensejariam recolhimentos sobre base de cálculo em montantes maiores, apurados com percentuais maiores.

Como descrito no TVF, a receita declarada ficou abaixo de 30% das receitas tributáveis. Além disso, foram várias retificações de declaração, sempre no mesmo sentido: reduzir receitas e reduzir tributo.

Retificar é corrigir, emendar ou reparar. Pressupõe erro anterior. Só corrige algo aquele que, ao examinar a coisa, percebe o defeito ou a inexatidão. Essa premissa, aplicada ao caso em tela, põe em evidência o dolo da recorrente.

A retificação da DASN revela o dolo, pois indica que a declaração original (que já continha erro contra a Fazenda) foi efetivamente examinada. E, se o foi, o erro deveria ser percebido. Por conseguinte, a retificação, se houvesse boa fé, só poderia aumentar a receita tributável. Mas ocorreu exatamente o oposto. A retificação reduziu ainda mais a receita, deixando claro que essa sempre foi a intenção.

Esse quadro, bem descrito no TVF, autoriza a aplicação de multa qualificada para a omissão de receitas caracterizada pela ausência de registro e declaração dos valores consignados em diversas notas fiscais.

A exacerbação da penalidade, entretanto, não pode ser estendida à insuficiência de recolhimentos (terceira infração), como fez a autoridade lançadora. Aqui a multa cabível é a de 75%. A insuficiência de recolhimento é um efeito colateral e secundário da omissão de receitas. Além disso, para essa infração concorrem os dois tipos de omissão de receitas apurados no lançamento, a saber: a omissão caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e a omissão pela falta de declaração das notas fiscais. A primeira foi apenada com multa de 75%, a outra com multa de 150%.

Assim, no pior cenário para a recorrente, a qualificação da multa por insuficiência de recolhimento ficaria restrita a uma parcela do tributo que deixou de ser recolhido por erro na aplicação da alíquota. Trata-se da parcela que corresponde à infração apenada com multa de 150% (falta de registro de notas fiscais). Essa segregação, entretanto, não foi feita no lançamento, e não é possível fazê-lo agora.

Dessa forma, adotando critério mais favorável ao infrator, a penalidade para tal infração deve ser a menos gravosa, ou seja, 75% sobre o valor do tributo que deixou de ser pago.

Em síntese, a terceira infração não pode ter multa qualificada, seja porque é apenas um efeito secundário da omissão de receitas, seja porque é resultante de dois tipos de omissão de receitas, sendo que apenas um deles foi apenado com multa de 150%.

Portanto, em relação à insuficiência de recolhimentos, deve ser reduzido o percentual de multa a 75%.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe parcial provimento, apenas para, em relação à insuficiência de recolhimento, reduzir o percentual da multa a 75%.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior