



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.015176/2009-93
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.838 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente GUAPORÉ COMÉRCIO DE MADEIROS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA. REITERADA OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Quando a imputação de omissão de receitas é corroborada não apenas pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, mas também pela comprovação de prestação de falsa informação ao Fisco Federal acerca de receitas escrituradas, e pela comprovação das compras efetuadas no período com recursos mantidos à margem da tributação, é inafastável a incidência da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por GUAPORÉ COMÉRCIO DE MADEIRAS LTDA ("Contribuinte", e-fls. 521/646) em face da decisão proferida no Acórdão nº

1201-00.483 (e-fls. 505/512), na sessão de 25 de maio de 2011, no qual o Colegiado *a quo* decidiu, *por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, vencido do conselheiro Regis Magalhães Soares De Queiroz que reduzia a multa para o percentual de 75%. Designado o conselheiro Marcelo Cuba Netto para redação do voto vencedor.*

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA.

A reiteração da omissão de receita, bem como a significância dos valores omitidos, permitem concluir que a infração não decorreu de mero erro cometido pelo sujeito passivo, e sim de sua vontade livre e consciente de evadir-se do pagamento dos tributos devidos.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2005 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros de sua escrituração, e aplicação de multa qualificada. A Contribuinte questionou, apenas, a qualificação da penalidade e a autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 449/477). O Colegiado *a quo*, por sua vez, também validou tal acréscimo.

Cientificada em 08/02/2012 (e-fls. 518/520), a Contribuinte interpôs recurso especial em 25/02/2012 (e-fls. 521/646) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 653/656, do qual se extrai:

O Recorrente no Recurso Especial, objetiva a reforma do acórdão recorrido, e, para tanto alega que a jurisprudência administrativa tem se inclinado em sentido contrário ao acórdão recorrido no tocante à QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO, *principalmente em se tratando de lançamento fundado em presunção legal de omissão de receitas baseada em movimentação bancária.*

O Recorrente indicou como paradigma de divergência ao decidido no acórdão recorrido, o acórdão n.º **103-23.319**, de 06/09/2007, proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e o acórdão n.º **104-22.596**, de 31/10/2008, proferido pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **descartados os demais**, conforme o limite estabelecido no § 7º do artigo 67 do RICARF, e, juntou cópia do inteiro teor dos mencionados acórdãos.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos **formais** estabelecidos no artigo 67 § 9º da referida Portaria Regimental, tendo em vista que foram indicados e carreada aos autos, cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigma, proferidos por turmas distintas da que proferiu o acórdão recorrido, o que permite à apreciação do dissídio jurisprudencial..

Os acórdãos indicados como paradigmas de divergência ao acórdão recorrido, na parte que se refere à multa qualificada, estão assim ementados:

Acórdão n.º **104-22.596**, de 31/10/2008

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos

declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Acórdão n.º **103-23.319**, de 06/09/2007

MULTA QUALIFICADA Não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada. A fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc. Esses fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo.

Consta do acórdão recorrido os seguintes esclarecimentos:

No caso sob exame não resta dúvida que a omissão de receita não adveio de mero erro cometido pelo sujeito passivo em seu registro de receitas, e sim de sua intenção livre e consciente de fugir ilegalmente à tributação.

De fato, pelo exame dos autos do processo é possível verificar que no ano calendário de 2005, objeto da fiscalização, a contribuinte, apesar de haver informado em sua DIPJ (lucro presumido) receita bruta trimestral nos montantes de R\$ 153.323,07, R\$ 282.758,46, R\$ 218.064,17 e R\$ 20.326,15, respectivamente, não logrou êxito em provar a origem de cerca de R\$ 17 milhões creditados em contas correntes bancárias de sua titularidade.

Some-se a isso o fato de constar no livro Registro de Saídas de uma das filiais da empresa vendas de mercadorias a terceiros no total de R\$ 4.120.168,78, valor esse bem superior às receitas declaradas. Como se não bastasse, mediante circularização junto a seus principais fornecedores, foi provado que a pessoa jurídica realizou compras no ano de 2005 que totalizaram R\$ 12.400.254,67, valor esse também incompatível com a receita informada na DIPJ.

Confrontando o acórdão paradigma n.º **104-22.596**, de 31/10/2008 com o acórdão recorrido verifica-se que, enquanto o acórdão recorrido entende que *a reiteração da conduta nos quatro trimestres do ano de 2005, bem como a enorme discrepância entre a receita bruta informada ao Fisco e aquela efetivamente percebida pela contribuinte permitem concluir que a omissão não foi fruto de "simples" erro da contribuinte, mas sim de sua intenção em fraudar o Erário Público*, o que justifica a aplicação da multa de 150%, o acórdão **paradigma** entende que **não** justificam a aplicação da multa de 150%, a "*prestação de informações ao fisco em resposta à intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude*". Fica evidente a divergência uma vez que os casos confrontados assentam-se sobre as mesmas bases fáticas e conclusões diversas.

O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que o contribuinte logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial deve-se **DAR** seguimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Procedida a análise com fundamento na Portaria CARF n.º 24, de 25 de maio de 2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Depois de historiar o procedimento fiscal e observar que parcelou os débitos lançados, questionando apenas a qualificação da penalidade, a Contribuinte defende que *a jurisprudência administrativa tem se inclinado em sentido contrário ao Acórdão recorrido no*

tocante à QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO, principalmente em se tratando de lançamento fundado em presunção legal de omissão de receitas baseada em movimentação bancária. Cita o paradigma n.º 103-23.319 e, na sequência, complementa:

Importante ressaltar que, conforme já foi dito, a Impugnante atendeu adequada e tempestivamente a todas as intimações durante o procedimento de fiscalização, justificando todas as suas respostas, e, conforme entendimento do próprio Conselho de Contribuinte exarado nesta última ementa abaixo transcrita, mesmo que tais esclarecimentos, eventualmente, tenham sido divergentes das informações apuradas pela Fiscalização (o que se admite apenas para argumentar), isto não permite à Autoridade Fiscal pretender o enquadramento do contribuinte nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 para fins de qualificação da multa de ofício, a saber:

Transcreve ementa do paradigma n.º 104-22.596 e também invoca a Súmula CARF n.º 14 para firmar que *frente a referidos acórdãos divergentes da decisão ora recorrida e por estar pré-questionada a matéria no sentido de que em se tratando de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários (art. 42 da Lei n.º 9.430/96 – fundamento legal do Auto de Infração), não há que se falar em qualificação da multa de ofício, atendidos estão os requisitos para interposição do presente Recurso Especial.*

No mérito, reitera que *atendeu adequadamente à Fiscalização que deu origem ao Auto de Infração de fls., justificando tempestivamente todas as suas respostas e, no entanto, conforme item IV do Termo de Verificação Fiscal, e, observando que a qualificação da penalidade pressupõe o enquadramento nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, discorre sobre o sentido da expressão ‘evidente intuito de fraude’, citando doutrina e argumentando que:*

Neste patamar, observadas as definições contidas na legislação capitulada no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, constata-se que não foi provado pelo Auditor Fiscal o evidente intuito de fraude ou demonstrada por este, a ação ou omissão dolosa praticada pela Impugnante, por meio de provas cabais e não de meras afirmativas desamparadas das **imprescindíveis provas**.

Como se sabe, sonegação, fraude e conluio (resumidas no texto do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 como evidente intuito de fraude) **não se presumem**, se provam de forma incontestável. Sem isso não há que se falar em qualificação de multa e muito menos da hipótese de crime tributário.

A incumbência e ônus probante cabem a quem acusa, no caso a Autoridade Fiscal, que, como se depreende do conteúdo do seu trabalho, não logrou fazê-lo, posto que não carrearou quaisquer provas de crimes para os autos.

Deve se ter sempre em consideração que **os depósitos, por si só, não constituem renda, por falta de relação causal, pois renda provoca mutação patrimonial enquanto que movimentação financeira é apenas fluxo de numerário em conta corrente bancária.**

Ademais, a forma de tributação contida no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 ocorre pela modalidade de **presunção “iuris tantum”**, que admite prova em contrário.

Portanto, a própria maneira de tributar se dá pela via da **presunção**, que no caso de depósito bancário não tem a plausibilidade presente nas presunções de saldo credor da conta caixa e passivo fictício, por exemplo.

Assim, como pode haver crime de maneira presumida sem as provas contundentes, inequívocas da má-fé, do dolo, da intenção do agente, da fraude e etc.

que caberia ao auditor fiscal carrear para os autos e apontá-las no Auto de Infração e no termo de Verificação Fiscal?

Importante destacar que não obstante todas as alegações da Autoridade Fiscal com o intuito de tentar justificar o enquadramento da Recorrente nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, ao **fundamentar o Auto de Infração o fez somente nos termos do art. 42 da Lei n.º 9.430/99, ou seja, numa presunção relativa de omissão de receita baseada em depósitos bancários que, em hipótese alguma, pode dar azo à qualificação da multa, tal como pretendeu o Fisco.** (*destaques do original*)

Reporta-se ao voto condutor do paradigma n.º 104-19.812 e menciona outros julgados deste Conselho nos quais *verificada a ocorrência de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada e justificada, presumiu-se a ocorrência de omissão de receitas e ou rendimentos tributáveis, mas, afastou-se, entretanto, a aplicação da multa qualificada em razão de não estar presente o evidente intuito de fraude previsto no parágrafo segundo do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Isso, justamente, porque o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausente conduta material bastante para sua caracterização, sendo injustificada a imposta multa agravada.* Faz referência, também, a julgado no qual *até mesmo a hipótese de tentativa de simulação não chegaria a se enquadrar nas condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64.*

Invoca, novamente, a Súmula CARF n.º 14 e afirma *totalmente descabida a pretensão de qualificação da multa de ofício levada a cabo pelo Auditor Fiscal*, transcrevendo, também, o voto vencido do Conselheiro Relator integrado ao acórdão recorrido, e destacando:

*Nas palavras do ilustre julgador **deixar de declarar ao Fisco suas receitas reais no ano de 2005 (...), não autoriza a qualificação da multa nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.** Isto pois, **deixar de realizar obrigações acessórias – a escrituração de livro ou a sua escrituração incompleta – não impede o Fisco de verificar a ocorrência do fato gerador, especialmente no atual contexto em que vigoram as mais variadas presunções legais que lhe concedem meios indiretos efetivos para aferir a receita dos contribuintes, tais como verificação do livro de saídas ou de requisição de extratos de movimentação financeira às instituições financeiras depositárias, como ocorreu in casu.***

E ainda, para perfeita tipificação da infração a motivar a qualificação da multa, de suma importância a observância da prática reiterada da infração, o que em absoluto, não restou provado nos autos, pois o único período lançado foi o de 2005, conforme o próprio relator observou em seu voto!

A multa de 75% (setenta e cinco por cento) já constitui penalidade suficiente às eventuais infrações cometidas pela Recorrente, no entanto, a qualificação desta para 150% (cento e cinquenta por cento) que, tal como bem explicitou o Conselheiro Relator originário do Acórdão ora recorrido, *exige do contribuinte recurso à fraude, ao crime, à utilização dolosa de meios e ilícitos para impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador (art. 72 da Lei n.º 4.502/64) ou, uma vez ocorrido para impedir que a autoridade fiscal tenha conhecimento de sua ocorrência (art. 71 da Lei n.º 4.502/64), não se aplica ao presente caso.*

Tal entendimento se coaduna perfeitamente ao do Acórdão paradigma n.º 103-23.319, cuja cópia integral segue anexa ao presente, no qual foi consignado expressamente que *a fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc., tais fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo.* Mais adiante o Relator esclarece ainda que: *a falta de contabilização de contas bancárias mantidas em nome da empresa-recorrente, isoladamente não indica qualquer intuito fraudulento.*

Por sua vez, no voto vencedor do Acórdão ora recorrido foi considerado, em síntese pelo Conselheiro Redator Designado que *(...) no caso em exame não resta dúvida de que a omissão de receita não adveio de mero erro cometido pelo sujeito passivo em seu registro de receitas, e sim de sua intenção livre e consciente de fugir ilegalmente à tributação.*

Ora, o fato da Fiscalização considerar (subjeticamente) que não restou caracterizado erro cometido pela Recorrente, não significa que a eventual divergência entre os valores declarados pela Recorrente e aqueles apurados em sua movimentação bancária o autorizem a qualificar a multa de ofício por considerar caracterizado o intuito de fraude.

Aliás, o segundo Acórdão paradigma cuja cópia segue anexa à presente é ainda mais elucidativo e deixa evidente que o Acórdão ora recorrido foi totalmente equivocado em suas conclusões, a saber: **Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A prestação de informações ao fisco em resposta a intimação emitida divergentes de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, mesmo de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição de multa qualificada de 150% prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.** (destaques do original)

Conclui, assim, que não restou provado, no presente caso, as hipóteses mencionadas no segundo paradigma, a evidenciar a divergência do acórdão recorrido com a jurisprudência deste Conselho, e pede que seja dado provimento ao recurso especial *para reformar o respeitável Acórdão e, assim, determinar a anulação/cancelamento de tal qualificação, reduzindo a referida multa ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), cancelando-se em consequência, a representação fiscal para fins penais dela decorrente, e assim seja feita a necessária JUSTIÇA!*.

Os autos foram recebidos na PGFN em 16/02/2016 (e-fls. 657), retornando ao CARF em 29/02/2016 com contrarrazões (e-fls. 658/664) na qual a PGFN afirma a improcedência das alegações da recorrente, porque, nos termos da legislação de regência:

Não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao omitir de forma recorrente sua renda verdadeira ao Fisco reiteradamente, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e foi reconhecido no r. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*.

Entretanto, ainda que provado o ilícito, de acordo com a jurisprudência do CARF, somente caberia o agravamento da multa, quando restasse demonstrado o “evidente intuito de fraude”, ou seja, caberia demonstrar que o contribuinte dirigiu a sua vontade, de forma consciente, para o fim de obter o resultado gravoso para o Fisco.

Com efeito, vê-se o intuito de fraude quando o recorrido adota a prática de declarar ao Fisco uma renda que sabia não ser verdadeira. E, diga-se de passagem, **os valores omitidos são de grande vulto e de forma reiterada**. Assim, é muito claro que o contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco. Como bem ressalta a decisão recorrida “a contribuinte, apesar de haver informado em sua DIPJ (lucro presumido) receita bruta trimestral nos montantes de R\$ 153.323,07, R\$ 282.758,46, R\$ 218.064,17 e R\$ 20.326,15, respectivamente, não logrou êxito em provar a origem de cerca de R\$ 17 milhões creditados em contas correntes bancárias de sua titularidade.”

Ora, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502/64 que não é, de forma alguma, permitido ao contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco.

Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no direito tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os

fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Cita doutrina e invoca outros julgados administrativos em reforço ao seu entendimento de que:

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

E a vontade dolosa resta absolutamente clara quando se vê que o contribuinte passou informações sabidamente falsas ao Fisco em sua DIPJ.

A infração foi reiterada, ou seja, o contribuinte estava ciente dos seus atos, e mais, estava certo de que sairia impune, de que o ilícito estaria “valendo a pena”. Então, a fraude é ainda muito mais grave, pois não decorreu de atos isolados, ao contrário, vê-se uma clara prática fraudulenta, a merecer repúdio ainda muito maior.

[...]

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

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

O acórdão recorrido manteve a qualificação da penalidade sob a premissa de que não se tratava, aqui, de simples omissão de receitas. Nos termos do seu voto vencedor:

No caso sob exame não resta dúvida que a omissão de receita não adveio de mero erro cometido pelo sujeito passivo em seu registro de receitas, e sim de sua intenção livre e consciente de fugir ilegalmente à tributação.

De fato, pelo exame dos autos do processo é possível verificar que no ano-calendário de 2005, objeto da fiscalização, a contribuinte, apesar de haver informado em sua DIPJ (lucro presumido) receita bruta trimestral nos montantes de R\$ 153.323,07, R\$ 282.758,46, R\$ 218.064,17 e R\$ 20.326,15, respectivamente, não logrou êxito em provar a origem de cerca de R\$ 17 milhões creditados em contas correntes bancárias de sua titularidade.

Some-se a isso o fato de constar no livro Registro de Saídas de uma das filiais da empresa vendas de mercadorias a terceiros no total de R\$ 4.120.168,78, valor esse bem superior às receitas declaradas. Como se não bastasse, mediante circularização junto a seus principais fornecedores, foi provado que a pessoa jurídica realizou compras no ano de 2005 que totalizaram R\$ 12.400.254,67, valor esse também incompatível com a receita informada na DIPJ.

A reiteração da conduta nos quatro trimestres do ano de 2005, bem como a enorme discrepância entre a receita bruta informada ao Fisco e aquela efetivamente percebida

pela contribuinte permitem concluir que a omissão não foi fruto de “*simples*” erro da contribuinte, mas sim de sua intenção em fraudar o Erário Público.

A Contribuinte invoca jurisprudência contrária à qualificação da multa de ofício em face de exigência fundada em presunção legal de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, destaca que atendeu a todas as intimações fiscais e que o fato de seus esclarecimentos serem divergentes das apurações feitas pela autoridade lançadora não caracteriza a hipótese dos arts. 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Entende que não restou provado o evidente intuito de fraude *por meio de provas cabais e não de meras afirmativas desamparadas das imprescindíveis provas*.

Discorda da presunção de fraude em tais circunstâncias e ressalta que a prova cabe a quem acusa, sendo certo que a autoridade lançadora *não carrega quaisquer provas de crimes para os autos*, mormente tendo em conta que a própria tributação se deu por meio de presunção. Acrescenta que *até mesmo a hipótese de tentativa de simulação não chegaria a se enquadrar nas condutas descritas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64*.

Invoca a Súmula CARF n.º 14 e o voto vencido do Conselheiro Relator integrado ao acórdão recorrido, que afasta a qualificação da penalidade em face da falta de declaração de receitas reais e do descumprimento de obrigações acessórias, na medida em que o Fisco não ficaria impedido de verificar a ocorrência do fato gerador, mormente tendo em conta os recursos à sua disposição para tanto. Afirma, ainda, que não restou caracterizada a reiteração, pois o único período lançado foi o de 2005.

Assim, como não foi demonstrada a *utilização dolosa de meios e ilícitos para impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador*, ou mesmo para impedir a sua ocorrência, mormente tendo em conta que *a fraude se consuma no fato gerador do tributo e não em momentos posteriores, tais como a ausência de declaração, ou a declaração a menor do tributo, etc., tais fatos não atingem o fato gerador, que é o objeto do tipo*. Acrescenta que *a falta de contabilização de contas bancárias mantidas em nome da empresa-recorrente, isoladamente não indica qualquer intuito fraudulento*.

Opõe-se ao voto condutor do acórdão recorrido pois, *o fato da Fiscalização considerar (subjetivamente) que não restou caracterizado erro cometido pela Recorrente, não significa que a eventual divergência entre os valores declarados pela Recorrente e aqueles apurados em sua movimentação bancária o autorizem a qualificar a multa de ofício por considerar caracterizado o intuito de fraude*. Entende essencial que a circunstância motivadora da qualificação da multa seja *minuciosamente justificada e comprovada nos autos*.

A PGFN, de seu lado, afirma o cabimento da multa qualificada em face da omissão reiterada de receitas, a evidenciar que a Contribuinte *procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo*. O intuito de fraude estaria evidenciado na prática de declarar ao Fisco uma renda que sabia não ser verdadeira, e destaca que os valores omitidos são de grande vulto e de forma reiterada.

Diversamente do que defende a Contribuinte, a maioria deste Colegiado tem se manifestado reiteradamente em favor da qualificação da penalidade nos casos de significativa e reiterada omissão de receitas, ainda que presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Esta Conselheira, porém, tem divergido desta orientação, admitindo, como defende a Contribuinte que *a falta de contabilização de contas bancárias mantidas em nome da empresa-recorrente, isoladamente não evidencia o intuito de fraude necessário à qualificação da*

penalidade, porque a omissão de receitas é deduzida por meio de presunção e não revela, por si só, que receitas da atividade foram intencionalmente subtraídas das bases tributáveis.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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, DICON 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 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\$ 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, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada 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 atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

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

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

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

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar

os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

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

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

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

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

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

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

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano).

No presente caso, porém, diversamente do que aduz a Contribuinte, a circunstância motivadora da qualificação da multa *está minuciosamente justificada e comprovada nos autos*, consoante expresso no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 43/49):

IV — DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

58. Preliminarmente, cumpre-nos registrar que a legislação tributária por meio do art. 42 de Lei n.º 9.430, de 1996, prevê a possibilidade de se presumir a omissão de receitas quando o contribuinte devidamente intimado não comprova a origem dos recursos creditados em suas contas correntes. O caso em comento se enquadra nessa situação. Tal fato, todavia, não afasta a caracterização de eventual dolo, pois a figura da presunção legal apenas tem o condão de inverter o ônus da prova para o fiscalizado.

59. Pois bem. Os valores do imposto de renda e das contribuições apurados serão exigidos do contribuinte mediante a emissão de Autos de Infração, com a imposição de multa de ofício, aplicada conforme disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

[...]

60. A fim de verificar qual percentual deve ser aplicado, faz-se necessário apurar se o contribuinte praticou ou não uma das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64:

[...]

61. Ocorre, porém, que nos tipos penais acima transcritos há necessariamente um componente doloso, sem o qual não é possível a caracterização do ilícito. Em outras palavras, para a ocorrência do crime, é necessário que a ação perpetrada tenha como finalidade prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre um fato juridicamente relevante.

62. Adentramos, assim, no campo das infrações subjetivas, em contraposição à regra geral da responsabilidade objetiva que impera no campo das infrações à legislação tributária.

63. Sobre os conceitos de infração objetiva e subjetiva, Paulo de Barros Carvalho ("Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 14 a ed., p. 504 e ss) pontifica, *in verbis*:

Infração subjetiva é aquela para a configuração de que exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer um dos seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Situação típica é a do não-pagamento de determinada quantia, a título de imposto predial e territorial urbano, nos prazos fixados na notificação de lançamento. Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora.

Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas. São elas a sonegação, a fraude e o conluio, além daquelas em que se elege a culpa (nos aspectos da negligência, imprudência ou imperícia), como ingrediente necessário do tipo legal." (negritamos)

64. Cristalino, portanto, que para a configuração do crime no caso sob comento é preciso restar caracterizado que o autor do ilícito agiu com a intenção de burlar o sistema de fiscalização tributária.

65. Assim, diante das definições transcritas acima e da análise dos fatos procedida por esta fiscalização, constatamos que a ação do contribuinte, materializada pela prestação

de informações falsas à autoridade fazendária, acobertada pela insistente recusa no fornecimento de livros e documentos, caracteriza-se inequivocamente como sonegação fiscal.

66. Apresentamos, adiante, o conjunto fático hábil a demonstrar a conduta dolosa praticada com o intuito único de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

67. Inicialmente, cabe registrar que os créditos tributários relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), bem como os das contribuições sociais (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) estão sujeitos ao lançamento por homologação. Esta modalidade ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

68. Previsto no art. 150 da Lei n.º 5.172 (Código Tributário Nacional), de 25 de outubro de 1966, o procedimento do lançamento por homologação prevê que o pagamento antecipado pelo obrigado (sujeito passivo) extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Prevê, ainda, que decorrido o prazo legal sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considerar-se-á homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

69. Com o intuito de proceder ao efetivo acompanhamento, controle e cobrança das obrigações dos milhões de contribuintes, cujos créditos tributários estão sujeitos ao lançamento por homologação, o Poder Executivo por meio do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 2.124/84, abaixo transcrito, estabeleceu que o Sr. Ministro da Fazenda poderia instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais. Definiu, ainda, que o documento que a formalizaria seria tratado como instrumento de confissão de dívida apto à exigência do crédito nele informado.

Art. 5º — O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O documento que formaliza o cumprimento da obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do referido crédito.

70. Com base nesse dispositivo legal foi instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e, também, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), sendo que a DIPJ, a partir do exercício de 2000, passou a ter caráter informativo, não possuindo o atributo de confissão de dívida, em conformidade com o preconizado na IN SRF n.º 14, de 14 de fevereiro de 2000, que alterou a redação do art. 1.º da IN SRF n.º 77, de 1998.

71. Efetuado esse primeiro registro acerca das declarações instituídas para o controle fiscal e da modalidade do lançamento dos créditos tributários relativos ao IRPJ e às contribuições sociais, passemos a verificar as informações prestadas pelo contribuinte no cumprimento de suas obrigações.

72. Consultando a DIPJ, do ano-calendário 2005, apresentada pelo contribuinte, observamos que o mesmo optou pelo regime de apuração do imposto de renda sobre o lucro presumido, informando em relação às receitas auferidas os valores abaixo discriminados:

Trimestre	Receita Bruta	Lucro Presumido	Imposto de Renda a pagar	CSLL a pagar
1º	153.323,07	12.265,85	1.839,88	1.655,89
2º	282.758,46	22.620,68	3.393,10	3.053,79
3º	218.064,17	17.445,13	2.616,77	2.355,09
4º	20.326,15	1.626,09	243,91	219,52

73. Observamos, ainda, que na Ficha 53B, das Outras Informações, o contribuinte deixou zerado o campo destinado a informar o montante das compras de mercadorias realizadas no ano-calendário. Ademais, registrou na linha 22, que a escrituração no ano fora a contábil, ou seja, teria escriturado os Livros Diário e Razão.
74. Quanto às DCTF, constatamos que no caso do IRPJ e da CSLL somente foram declarados os débitos relativos ao 3º e 4º trimestres, nos montantes acima indicados. E que as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins foram declaradas em valores compatíveis com as receitas informadas na DIPJ.
75. Porém, no curso do procedimento fiscal, verificamos situação bem diversa da informada pelo contribuinte em suas declarações.
76. Da análise dos extratos bancários, verificou-se a existência de milhares de lançamentos efetuados, tais como: depósitos, transferências de disponíveis, ordens de créditos, liquidações de cobrança, os quais alcançaram a ordem de R\$ 18,6 milhões no ano de 2005.
77. Por outro lado, do exame dos valores da receita bruta informados na declaração do imposto de renda, constatamos que estes se limitaram à cifra de apenas R\$ 674 mil no ano.
78. Intimado e reintimado a esclarecer acerca da origem dos recursos creditados em suas contas correntes, o contribuinte simplesmente informou que os depósitos **devem** se referir a operações de compra e venda de mercadorias e os valores que excedem ao faturamento, na sua maioria, referem-se a empréstimos tomados em diversas instituições financeiras.
79. Ora, em uma simples operação de soma dos valores lançados como depósito, apuramos o resultado de R\$ 5,6 milhões, ou seja, um montante muito superior à receita anual declarada à Receita Federal. Além disso, verificamos que os valores (i) das liquidações de cobrança, (ii) das transferências eletrônicas de disponíveis (TED) e DOC e (iii) dos demais créditos (exceto empréstimos e financiamentos), somam R\$ 4,8 milhões, R\$ 4,4 milhões e R\$ 3,8 milhões, respectivamente.
80. Importante destacar que na elaboração da relação dos créditos, fornecida ao fiscalizado, **não foram incluídos** aqueles referentes a empréstimos e financiamentos.
81. Portanto, percebe-se que embora a empresa tenha declarado na DIPJ apenas R\$ 674 mil como receita, o valor efetivamente auferido foi muito superior.
82. A fim de corroborar nossa conclusão, recorreremos ao Livro de Registro de Saídas de uma de suas filiais, cujos Resumos Mensais de Operações foram obtidos junto à Fazenda Pública Estadual, conforme relatado no item "Do Procedimento Fiscal".
83. Nos resumos, coletamos os valores mensais das vendas efetuadas sob os CFOP 5.102 e 6.102, Vendas de Mercadorias Adquiridas de Terceiros, e os totalizamos, conforme abaixo discriminado. Observe-se que somente em uma das filiais o valor anual das vendas totaliza R\$ 4 milhões.

Mês	CFOP	
	5.102	6.102
Janeiro	144.415,89	45.430,30
Fevereiro	105.387,40	47.200,37
Março	224.501,67	42.302,88
Abril	425.578,09	83.075,80
Maio	296.887,11	88.780,88
Junho	377.232,74	142.246,20
Julho	342.912,33	132.609,15
Agosto	328.478,92	152.227,92
Setembro	111.839,62	30.336,22
Outubro	391.644,23	115.172,39
Novembro	258.109,38	85.546,80
Dezembro	69.520,54	67.527,95
Total por CFOP	3.081.609,92	1.038.558,86
Total	4.120.168,78	

valores em reais

84. Ademais, em virtude de o contribuinte ter zerado o campo destinado a informar o montante das compras de mercadorias realizadas no ano-calendário 2005, efetuamos, como mencionado no item "Do Procedimento Fiscal", diligências junto aos seus principais fornecedores, no sentido de obter informações e documentos acerca das compras e dos seus respectivos pagamentos.

85. Das respostas dos fornecedores, confirmamos a realização de compras, bem como dos pagamentos dessas, conforme abaixo discriminado:

Fornecedor	Valor das compras
Duratex S/A	4.214.747,12
Fadamac S/A	1.377.926,53
Placo do Brasil Ltda.	469.518,37
Beaulieu do Brasil Indústria de Carpetes Ltda.	398.323,97
Textil Tabacow S/A	128.701,94

86. Diante desses elementos, apuramos que o contribuinte inseriu informações falsas na declaração do imposto de renda, relativamente aos valores das receitas auferidas e das compras realizadas no ano-calendário.

87. Tal falta não pode ser atribuída à mera desinformação ou à declaração inexata, pelo contrário, demonstrou ser muita vantajosa para o contribuinte, haja vista que mais de um milhão de reais em tributos deixaram de ser apurados e recolhidos aos cofres públicos.

88. Não bastasse a inserção de informações falsas na DIPJ e DCTF, o que representa, de imediato, prejuízo à Fazenda Pública, pois conforme relatado é por meio dessas declarações que a Receita Federal realiza o controle e cobrança dos créditos tributários, o contribuinte, iniciado o procedimento fiscal, procurou se esquivar não fornecendo os livros e documentos da escrituração. Suas respostas foram sempre evasivas.

89. No início, alegando não possuir os originais dos extratos bancários, informou que solicitara as segundas vias às instituições financeiras. Mas essas nunca os forneceram.

90. Na sequência, quando foram requisitados os Livros Diário e Razão, o contribuinte, inicialmente, informou que não os tinha localizado, depois, que estava obrigado apenas

ao Livro Caixa. Quanto a esse livro, esclareceu que não tinha como escriturá-lo, pois não possuía os extratos bancários, mas quando os mesmos foram fornecidos pela fiscalização, mudou sua justificativa, apontando a falta de documentos e de empregado habilitado para a realização de tal tarefa.

91. Em relação aos Livros de Registro de Entradas e Saídas, e às respectivas notas fiscais, manifestou-se de forma semelhante. No início, não os havia localizado, depois, os mesmos encontravam-se em poder da Fazenda Estadual. Entretanto, conforme citado no item "Do Procedimento Fiscal", apenas o Livro de Registro de Saídas e as notas fiscais de vendas de uma das filiais da empresa estavam em poder daquele Órgão.

92. Essa postura demonstra, de forma inequívoca, a intenção do contribuinte em ocultar da fiscalização a realidade de sua atividade econômica.

93. Do exposto, resta evidente que a inserção de informações falsas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), encobrindo receitas, aliada à tentativa de acobertar informações, sob a alegação de não possuir ou de não ter localizado os livros e documentos da escrituração, expõe de forma insofismável a intenção do contribuinte de burlar o sistema de fiscalização da Receita Federal, no sentido de retardar ou impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

V — CONCLUSÃO

94. Restando demonstradas irregularidades quanto à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em decorrência da não apresentação dos livros e documentos da escrituração, necessários à verificação da correta apuração do lucro presumido e à comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de crédito efetuadas em conta corrente, apuramos o imposto devido e lavramos o competente Auto de Infração para formalização da exigência do crédito tributário correspondente, em cumprimento ao disposto no art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, cujo presente termo é parte integrante, e concluímos pela aplicação da multa de ofício no percentual de 150%, conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

95. Lavramos, ainda, os Autos de Infração para exigência dos valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, decorrentes desta fiscalização, haja vista a insuficiência na determinação da base de cálculo destas contribuições.

Nestes termos, a autoridade fiscal não só estabelece o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidencia todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.

Nenhuma dúvida, portanto, que, para além da simulação cogitada na argumentação desenvolvida em recurso especial, a Contribuinte agiu intencionalmente para *impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador*. Não merece reparos, assim, a percuciente abordagem expressa pela autoridade julgadora de 1ª instância ao refutar a impugnação apresentada pela Contribuinte, cujas razões são, aqui, adotadas para negar provimento ao recurso especial:

[...]

Adotada a perspectiva de que *a ocorrência do fato gerador somente se dá a conhecer por meio da conversão em linguagem competente dos eventos ocorridos no mundo fenomênico*, não poderia subsistir a distinção legal entre os conceitos de sonegação

(impedir ou retardar o *conhecimento da ocorrência* do fato gerador) e fraude (impedir ou retardar a *ocorrência* do fato gerador). Na verdade, tanto na sonegação, quanto na fraude, o que estaria em questão seria a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o *conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento*.

Em síntese, não pode haver distinção entre as hipóteses normativas de fraude lato sensu, contidas nos arts. 71 (sonegação) e 72 (fraude stricto sensu) da Lei nº 4.502, de 1964, na medida em que a incidência de tributação somente se dá sobre o *fato gerador conhecido*. Contraditando entendimentos divergentes, poder-se-ia até argumentar que se a conduta do sujeito passivo realmente fosse hábil a *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* (conforme a prescrição contida no art. 72), não haveria fato a ser tributado ou tributado no momento.

Decorre daí que a interpretação da fraude lato sensu, no âmbito da legislação tributária, deve ser sempre em relação à *conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (ii) das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente*.

Na verdade, a norma jurídica a descrever a hipótese relativa à fraude stricto sensu (art. 72) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamento da ocorrência do fato gerador; (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude teria sido detectado na ação do contribuinte de *prestar falsas informações à autoridade fazendária, acobertada pela insistente recusa no fornecimento de livros e documentos*.

A fim de bem caracterizar o potencial ofensivo ao direito do Fisco da falsidade das informações prestadas pela Impugnante, em cumprimento a deveres instrumentais previstos na legislação, a fiscalização passou a explicitar o contexto jurídico em que teriam sido instituídas as declarações para o controle fiscal dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

[...]

A planilha acima denota não ter qualquer razoabilidade ou verossimilhança a principal e única alegação da defesa de que *apenas 3,61% dos valores depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, no ano-calendário de 2005, correspondiam a receitas da atividade empresarial*, ou que 96,39% dos recursos depositados se referiam a empréstimos obtidos junto a instituições financeiras. Nenhuma instituição financeira seria parceira dos sócios num empreendimento que requeresse tal nível de endividamento.

Saliente-se ainda que, para provar a omissão de receitas, perpetrada pela empresa, *não se limitou a fiscalização ao mero confronto entre os depósitos bancários de origem não identificada e os valores das receitas auferidas, informados diretamente na DIPJ, ou indiretamente nas DCTF*.

Demonstrou o Fisco que, contrariamente ao informado pela empresa — de que a maior parte dos recursos se referia a empréstimos obtidos junto às instituições financeiras —, os valores teriam sido creditados nas contas correntes sob os seguintes históricos, constantes dos extratos:

- (i) depósitos, R\$ 5,6 milhões;
- (ii) liquidações de cobrança, R\$ 4,8 milhões;
- (iii) transferências eletrônicas de disponíveis (TED) e DOC, R\$ 4,4 milhões; e

(iv) demais créditos (excluídos os empréstimos e financiamentos), R\$ 3,8 milhões.

Ademais, no Livro de Registro de Saídas *de uma de suas filiais*, cujos Resumos Mensais de Operações foram obtidos junto à Fazenda Pública Estadual (cópias de fls. 193/204), verificou a fiscalização que as vendas escrituradas sob os CFOP 5.102 e 6.102, Vendas de Mercadorias Adquiridas de Terceiros, eram bastante superiores aos valores informados ao Fisco Federal, conforme demonstrado abaixo:

[...]

Observe-se assim que apenas 16,41% das receitas auferidas e escrituradas no Livro Registro de Saídas de *uma das filiais da empresa* teria sido informada ao Fisco Federal, para fins de apuração dos tributos devidos. Registre-se, por oportuno, que pelos cadastros da RFB (fls. 366/367), além da matriz estabelecida na Rua Mirassol, 225, em Campinas/SP, a empresa teria mais três filiais (uma em Sumaré/SP, uma em Morungaba/SP e outra em Campinas/SP em outro endereço).

Apesar de comprovado que as informações prestadas nas DIPJ e DCTF, sequer tinham respaldo na escrituração — o que corrobora a intenção da contribuinte de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais —, continuou a fiscalização na caracterização da fraude tributária ao proceder a diligências nos principais fornecedores da empresa, conforme planilha do termo de verificação, fls. 44/45.

Comprovou, assim, também que *a empresa teria efetuado compras, no ano-calendário de 2005, no valor mínimo de R\$ 12.400.254,67, fato completamente incompatível com a receita bruta auferida no período e informada ao Fisco Federal e oferecida à tributação, de R\$ 674.471,85*. Na verdade, tais compras teriam sido efetivadas com recursos mantidos, senão à margem da escrituração, com certeza à margem da tributação.

Diante deste quadro, não se pode dizer que a imputação de omissão de receitas teria se baseado unicamente na presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Em face da completa desídia da contribuinte, no cumprimento de suas obrigações acessórias, principalmente de manutenção de escrituração capaz de identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, foi exemplarmente desenvolvido todo um trabalho de fiscalização para tentar identificar a origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, e confirmar a presunção de omissão de receitas. É nesse contexto que foram acionados o Fisco Estadual, para obtenção dos livros e notas fiscais, e os fornecedores da empresa, para a determinação das compras realizadas no período.

Para a defesa, parece bastar o fato de a presunção legal admitir prova em contrário, para que não seja possível a imputação de conduta fraudulenta. Entretanto, além de não ter sido produzida qualquer prova acerca da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, dentre as quais se destaca a própria escrituração, diante dos levantamentos feitos pelo agente responsável pelo feito, a omissão de receitas foi ratificada também na escrituração obtida junto ao Fisco Estadual, e em diligências junto aos fornecedores, que informaram um volume de compras completamente incompatível com as receitas oferecidas à tributação no período.

Em contraposição à jurisprudência colacionada pela defesa, e diante das provas apresentadas pelo Fisco, não se pode admitir que a *reiterada e expressiva omissão de receitas apurada seja decorrente de mero erro no preenchimento das declarações*. Na verdade, está mais do que evidente que a informação ao Fisco Federal de apenas 3,61% das receitas auferidas, no período fiscalizado, caracteriza ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (sonegação).

Nesse contexto, é possível inferir que a empresa deixou de apresentar a escrituração obrigatória, para que a falsidade das informações prestadas ao Fisco não ficasse

definitivamente constituída. Entretanto, com o Livro Registro de Saídas de uma das filiais da empresa, obtido com a Fazenda Estadual, já é possível inferir o *modus operandi* da empresa de proceder à escrituração das receitas auferidas, mas deixar de informá-las ao Fisco Federal e de incluí-las nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

E apesar dos protestos da defesa, é inegável que as respostas dadas à fiscalização não podem ser admitidas como justificativas plausíveis para a falta de apresentação dos livros, configurando, como bem anotado pela autoridade fiscal, meras evasivas.

Conforme destacado pelo agente fiscal, intimada a apresentar os Livros Diário e Razão, a contribuinte, inicialmente, informou que não os tinha localizado, e depois, que estava obrigada apenas ao Livro Caixa. Quanto a esse livro, esclareceu que não tinha como escriturá-lo, pois não possuía os extratos bancários, mas quando estes lhe foram fornecidos pela fiscalização, mudou sua justificativa, apontando a falta dos demais documentos e de empregado habilitado para a realização de tal tarefa.

Da mesma forma, em relação aos Livros de Registro de Entradas e Saídas, e às respectivas notas fiscais, no início, afirmou que não os havia localizado, depois, que se encontravam em poder da Fazenda Estadual. Entretanto, apenas o Livro de Registro de Saídas e as notas fiscais de vendas *de uma das filiais* da empresa estavam em poder daquele órgão.

Ratifica-se assim a conclusão da fiscalização de que demonstrada está intenção do contribuinte em ocultar a realidade de sua atividade econômica ao Fisco Federal.

Em assim sendo, cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas na sua atividade operacional, apuradas a partir dos valores creditados nas contas correntes de titularidade da empresa e de origem não comprovada por documentação hábil e idônea.

Para tanto, a contribuinte teria omitido, reiterada e sistematicamente, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB, a quase totalidade (96,39%) das receitas e, possivelmente, escrituradas (conforme Livro Registro de Saídas obtido com o Fisco Estadual). Conseqüentemente, dada à falsa declaração acerca de elemento integrante das bases de cálculo, os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) também foram informados, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF, em valores expressivamente menores do que os devidos em relação a todos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005 (total de 32 fatos geradores: 4 de IRPJ; 4 de CSLL; 12 de PIS; e 12 de Cofins).

Desta forma, tendo em conta a conduta reiterada e sistemática de omissão de receitas nas declarações apresentadas ao Fisco, em cumprimento a dever instrumental instituído na legislação, caracterizada está a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

[...]

In casu, também não se configurou uma *eventual* omissão no cumprimento de obrigação tributária principal e acessória, mas a conduta omissiva foi a regra.

A contribuinte, além de ter deixado de pagar e informar ao Fisco *a quase totalidade do crédito tributário devido* sobre as receitas comprovadamente auferidas, também deixou de apresentar a escrituração a que estava obrigada. Dizer que tais omissões deveriam ser puníveis com penalidades próprias, como arrazoado num dos acórdãos colacionados, é tornar indistinta a linha que separa o mero erro, punível com a multa de ofício de 75%, da conduta fraudulenta sobre a qual deve incidir a multa de ofício qualificada de 150%. Para dar ao caso o tratamento requerido de *mera de omissão de pagamento de tributo* seria necessário que a obrigação tributária deixasse de ser *ex-lege*.

Ademais, diante dos elementos que constam dos autos, resta comprovado o evidente intuito de fraude, não havendo que se falar em *mera constatação da omissão de receitas, por presunção legal*, configurando-se inaplicável a interpretação contida no Enunciado n.º 14 da Súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes (atualmente também aprovada no Pleno da CSRF em 08/12/2009), *in verbis*:

Enunciado - 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 n.º 4.502/64.

Reitere-se: não foi comprovada apenas a omissão de receitas, a partir da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa. Foi comprovada também a prestação de falsa informação ao Fisco Federal sobre as receitas escrituradas no Livro Registro de Saídas, obtido junto à Fazenda Estadual. E, ainda, foi comprovado, em procedimento de diligência fiscal junto aos fornecedores, que as compras efetuadas no período foram feitas com recursos mantidos à margem da tributação, na medida em que, as receitas informadas ao Fisco Federal não dão conta dos recursos necessários a tais operações.

Beira o absurdo o argumento de que não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte, com a finalidade de sonegar o tributo, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, na imputação de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, porque a Lei permite o acesso às movimentações financeiras pelo Fisco.

De pronto, porque a conduta a ser qualificada pelo evidente intuito de fraude é a da contribuinte, e não das instituições bancárias. Dito por outras palavras: em que pese terem as instituições financeiras, informado a movimentação dos recursos nas contas correntes de titularidade da empresa, releva notar que ***a contribuinte omitiu tais informações nas declarações prestadas ao Fisco acerca das bases de cálculo e dos tributos devidos.***

Depois, porque a premissa adotada viria a comprometer qualquer avaliação subjetiva da conduta, pois como o Fisco tem condições de obter, junto a terceiros, informações acerca das operações realizadas pelos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, então, tais contribuintes jamais estariam sujeitos à imputação de conduta fraudulenta. É como admitir que o sujeito passivo possa deixar de cumprir as suas obrigações principais e acessórias, porque terceiro tem o dever informar ao Fisco sobre as operações por ele realizadas.

Também não se pode acatar os argumentos de que, *não caracteriza evidente intuito de fraude, a movimentação bancária desproporcional aos rendimentos declarados, de forma continuada, nem a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados, independentemente do montante movimentado*, porque só pode ter partido da premissa de que a tributação, por presunção legal, não admite a imputação de sonegação ou fraude.

Se comprovada a ***reiterada e expressiva*** omissão de receitas, ainda que por presunção legal, é porque o contribuinte deixou de comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados em contas correntes de sua titularidade. Se fosse um mero *erro de escrituração*, as operações não seriam tão numerosas, capazes de permitir a caracterização da *reiteração*, nem de ***montantes tão expressivos***, de forma, na maioria das vezes, a comprometer a sistemática de tributação adotada pela empresa, impondo o arbitramento dos lucros.

Novamente diga-se que não é verdade que a multa qualificada não tem fundamento explicitado nos Autos de Infração. Os dispositivos legais que fundamentaram a multa qualificada encontram-se regularmente referidos nos quadros "Enquadramento Legal", contidos nos "Demonstrativos de Multa e Juros de Mora", integrantes dos lançamentos, às fls. 08, 15, 22 e 28. Ademais, conforme reconhecido pela própria defesa, consta do termo de verificação (fls. 40 e seguintes), expressamente referido como parte integrante

dos lançamentos, extensa descrição fática vinculada especificamente à aplicação da multa qualificada. Desta forma, insustentável a alegação de falta de fundamentação.

Adotados tais fundamentos, a exigência da multa qualificada subsiste. (*destaques do original*)

Como bem destacado, *é possível inferir que a empresa deixou de apresentar a escrituração obrigatória, para que a falsidade das informações prestadas ao Fisco não ficasse definitivamente constituída*. Apesar disso, a reiteração da conduta de suprimir receitas da atividade na apuração das bases tributáveis se apresenta em *todos os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005 (total de 32 fatos geradores: 4 de IRPJ; 4 de CSLL; 12 de PIS; e 12 de Cofins)*. São 32 (trinta e dois) momentos, ainda que referentes, apenas, ao ano-calendário 2005, nos quais Contribuinte, ciente dos resultados auferidos, opta por não submetê-los à tributação, em ações consentâneas aos fatos geradores autuados.

Assim, nenhum dos pontos suscitados no recurso especial se presta a infirmar a conclusão de que restou demonstrado o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários lançados.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de fraude na apuração das bases dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário 2005.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (*in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120*):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fe em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Por tais razões, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora