



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.015802/2009-41
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.671 – 1ª Turma
Sessão de 4 de julho de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VILELA & CASTRO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. RECORRÊNCIA DA CONDUTA OMISSIVA. MAGNITUDE DA RECEITA OMITIDA. PROVA DO DOLO.

A omissão do registro contábil de depósitos bancários levada a efeito pelo sujeito passivo por trinta e seis meses do período compreendido entre os anos-calendário de 2004 e 2006 (recorrência), em montantes significativos, quando comparada a receita omitida com a receita declarada (relevância), não autoriza a tese de que tal omissão seja fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias, provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

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 dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo

(Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência em face do acórdão nº 1301001.088, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não obstante o fato de que o Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle administrativo, não há de se falar em nulidade, fundada em sua ausência, de lançamentos tributários decorrentes de infração apurada em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, previsto no citado instrumento, eis que nessa situação a norma regulamentar dispõe, de forma expressa, que os referidos tributos ou contribuições tidos como decorrentes são considerados incluídos no procedimento, independentemente de menção expressa.

SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO.

Na requisição de dados acerca da movimentação financeira do contribuinte, efetivada com fiel observância das disposições da Lei Complementar nº 105, de 2001, e do Decreto nº 3.724, também de 2001, descabe falar em violação ou “quebra” de sigilo bancário, pois, no caso, há mera transferência do dever de sigilo, relativamente às informações transmitidas. No caso vertente, contudo, a discussão revela-se despicienda, eis que os extratos bancários que serviram de suporte para os lançamentos tributários foram apresentados pela própria contribuinte no curso da ação fiscal.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ILIQUIDEZ. INOCORRÊNCIA.

Não merece reparo o lançamento tributário que, com fiel observância da lei, adota, para fins de cômputo da receita omitida, o regime de apuração utilizado pelo contribuinte fiscalizado na determinação do resultado fiscal. Inexistente hipótese autorizadora, descabe falar em arbitramento do lucro. No mais, restando infundadas as exclusões pretendidas e a forma de tributação requerida para as exações decorrentes, há de se manter as exigências nos termos em que foram formalizadas.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há de se reduzir o percentual correspondente.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Ausentes elementos capazes de confirmar, de forma inafastável, a conduta dolosa na prática da infração, os tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação regem-se, no que diz respeito à decadência, pela regra estampada no parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Assim, expirado o prazo ali previsto sem que a Administração Tributária tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, afastou-se a multa qualificada em razão da falta de comprovação de que os créditos bancários que emprestaram suporte fático ao lançamento de ofício decorreram de vendas não contabilizadas, assim obstando a adequação da conduta a qualquer das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Ciência da PGFN no dia 20/05/2013, à efl. 766. Recurso Especial interposto na mesma data, à efl. 769. Nessa oportunidade, suscitou-se divergência interpretativa em relação aos acórdãos nº 105-16542 e 101-96668 ofertados como paradigma. No mérito, assinalou-se o seguinte:

a) restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir de conduta reiterada, sistemática e conscientemente orientada a omitir rendimentos em mais de um ano-calendário, além de ter deixado de declarar parcela significativa de seus rendimentos;

b) o fiscalizado reiteradamente deixou de contabilizar depósitos bancários sem a comprovação da origem e, instado a justificar seu comportamento, apresentou alegações ao vento, desacompanhadas de qualquer elemento que a corroborasse;

c) dessa forma, agiu deliberadamente para modificar característica essencial dos fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, qual seja, a magnitude da renda e da receita auferidas, reduzindo o montante dos tributos devidos;

e) o contribuinte sequer alega erro ou divergência interpretativa, limitando-se a argumentar que os valores seriam transitórios, sem apresentar provas consistentes que pudessem justificar a razão pela qual agiu assim;

f) a infração referida ocorreu ao longo de três anos-calendário, o que afasta a tese de mero erro;

g) tampouco se aplica a Súmula nº 14, já que não se trata de "simples omissão de rendimentos", mas de omissão praticada reiteradamente, com o firme propósito de reduzir o montante de imposto a recolher.

Ante o exposto, requereu-se o conhecimento do presente Recurso Especial, provendo-o, ao fim, reformando-se o acórdão recorrido para o restabelecimento da multa de 150%.

Ciência do sujeito passivo no dia 14/08/2015, à efl. 847. Contrarrazões apresentadas no dia 27/08/2015, conforme efl. 884. Nessa oportunidade, a recorrida aduziu que o apelo fazendário não pode ser conhecido, porquanto os acórdãos ofertados como paradigmas contrariam as Súmulas Carf nº 14 e 25, tendo em conta que a Fiscalização não comprovou o dolo. Nessa linha, aludiu ao fato de que tais acórdão não mencionam a prática de fraude, o que impede sejam usados como paradigmas. No mérito, expôs tese defensiva fundada na falta de comprovação do dolo para a perfeita adequação típica aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, pois se trata de uma infração presumida, ainda que o fato concreto reflita ação reiterada. Por derradeiro, assinalou que a ausência de justificação da multa deverá acarretar a pronúncia de decadência do lançamento, com base no artigo 150, § 4º, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O presente Recurso Especial é tempestivo. Todavia, a recorrida destaca que o apelo fazendário não pode ser conhecido por conflitar com as Súmulas Carf nº 14 e 25. Com efeito, a acusação se baseou na presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, na forma do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Justamente em razão de se derivar de uma presunção legal, a recorrida sustenta que não pode prevalecer a alegação de conduta dolosa, a refletir óbice intransponível à superação das Súmulas Carf nº 14 e 25. Por isso, a suplantação dos referidos enunciados, que está no cerne da discussão sobre o conhecimento do presente recurso, mantém uma relação de prejudicialidade com a questão de mérito, no bojo da qual almeja-se debater sobre a adequação da conduta que restou configurada como omissão de receita aos tipos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Diga-se a tal propósito que citadas Súmulas abrem a porta para a necessária averiguação da existência do dolo exigível, para fins de aplicação da multa qualificada, ao prescreverem que a sanção em foco não é de todo incompatível com a acusação de omissão de receitas escorada em presunção legal, desde que esteja comprovado o dolo. Repare-se, pois, nos anteditos enunciados jurisprudenciais:

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

Consoante o descrito em Termo de Verificação Fiscal às efls. 74/75, o fiscalizado deixou de contabilizar depósitos bancários efetuados na agência 0316-6 do Banco Bradesco, conta corrente nº 96.111-6, no curso de todos os meses dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, além de não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem desses

depósitos, que se mostram relevantes, em termos de montante, comparativamente à receita anual de revenda declarada em DIPJ, para o triênio acima referido:

	2004	2005	2006
Receita de Revenda	3.344.697,68	4.455.870,90	7.057.186,10
Rendimento Omitido	2.105.938,18	5.121.947,16	1.488.920,01

Assim expostos os fatos, constata-se que os rendimentos considerados sonegados à tributação, em conformidade com o apurado pela Fiscalização, correspondem aos seguintes percentuais, em relação às receitas de revenda declaradas, no período compreendido no lançamento de ofício: 62,96% para 2004, 114,95% para 2005 e 21,10% para 2006.

De fato, são inegáveis a conduta reiterada e a grande magnitude da infração, à luz do percentual da receita omitida em relação à receita de revenda: o total dos depósitos não contabilizados nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 (R\$ 8.716.805,35) equivale a 58,67% do total da receita de revenda lançada nas DIPJ, para o mesmo lapso temporal (R\$ 14.857.754,68)

Nessas circunstâncias, intenta-se descortinar se tal descrição fática tem suporte probatório suficiente para sustentar a acusação de prática de sonegação ou fraude, aptas a atrair a incidência da multa qualificada.

Convém enfatizar, antes de tudo, que vigora o sistema de persuasão racional, no ordenamento jurídico atual. Nesse sistema, com frequência se questiona se as provas disponíveis, valoradas racionalmente, são suficientes para lastrear uma determinada proposição sobre fatos. Esse patamar de suficiência pode ser fixado de diversos modos, a exemplo daquele que funda a acusação "para além de qualquer dúvida razoável."

O que se pode chamar de valoração se refere ao grau de apoio que os elementos de prova acostados proporcionam para os fatos da causa. Tratando-se de uma valoração que se assume como livre e, ao mesmo tempo, racional, o julgador põe-se avaliar, no primeiro momento, as relações de corroboração ou de confirmação entre as evidências carregadas aos autos e as afirmações sobre os fatos do caso que é o objeto do processo, escorando-se, para tanto, nos conhecimentos científicos e nas generalizações empíricas comumente aceitas (máximas da experiência).

Vale anotar que o grau de corroboração se expressa como indução probabilística, que não chega a demonstrar a verdade de uma hipótese, mas que pode confirmá-la como resultado de uma explicação razoável, sem negar a possibilidade de outras hipóteses factuais. Por isso, costuma-se dizer que os juízos sobre fatos em um processo se dão em condições de incerteza, que é própria do raciocínio indutivo, em geral, mesmo para o campo das hipóteses científicas ou históricas.

A valoração consiste na individualização das provas que corroboram as proposições sobre os fatos do caso e na identificação dos fatores que incidem, com maior ou menor força probatória, como a credibilidade do elemento de prova, seu caráter de prova direta ou indireta, a validade do fundamento empírico das generalizações em que se baseiam as inferências probatórias, e outros.

Sabendo-se que, diante da forma indutiva do raciocínio probatório, as provas, como já dito, podem não demonstrar a verdade das proposições fáticas que são objeto do

processo, mas apenas corroborá-las, em maior ou menor medida, impõe-se, num segundo momento, estabelecer se o grau de corroboração que essas provas aportam às proposições fáticas é suficiente para considerá-las provadas.

No sistema de livre valoração, a questão do grau de convicção necessário para se admitir a ocorrência de um fato suscita discussões sobre o que se pode considerar suficientemente provado. Ou seja, o termo "suficiente" traduz que o convencimento ao qual se deve chegar não é absoluto, pois, embora se saiba que não se pode descartar por completo que as coisas tenham acontecido de outro modo, também não se desconhece que não é possível reconstruir todos os detalhes dos fatos que se passaram. Por isso, não se pode pretender que o aparato probatório tenha a aptidão de fornecer a "certeza absoluta" acerca dos fatos investigados. Isso porque do raciocínio indutivo empreendido pelo julgador podem ser obtidas, quando muito, respostas prováveis, jamais conclusões absolutamente certas, tanto em razão das limitações de acesso a uma verdade totalmente cognoscível quanto em função das limitações do sujeito que quer conhecê-la.

Já que não se pode contar sempre com provas diretas, o direito propicia as provas indiretas, as quais, associadas umas às outras ou mesmo isoladas, podem levar ao fato que se quer provar. As provas indiciárias conduzem a fatos secundários por meio de inferências baseadas em conhecimentos anteriores à investigação, informações já sabidas de antemão. A passagem de fatos secundários, irrelevantes ao Direito, para o fato principal se dá por força das máximas da experiência, regras que obedecem à estrutura "se A, normalmente B". O vocábulo "normalmente" implica reconhecer que "nem sempre" as coisas se passam do modo suposto, isto é, há exceções. Para os fins deste voto, são agrupadas entre as máximas da experiência as ideias correntes que advêm do senso comum e aquelas que são oriundas das descobertas das ciências, já incorporadas ao patrimônio antropológico e cultural. Contudo, como já assinalado, as máximas suportam exceções, motivo por que se requer certa prudência para seu emprego, cabendo verificar se é o caso de incidência regular da regra ou se a situação deve ser ressalvada para fora da regularidade habitual. Claro que há generalizações mais ou menos prováveis, a depender da *base empírica* que lhe dá suporte e de sua *regularidade*: quanto maior a regularidade, num espectro mais amplo de casos, maior também a probabilidade.

Ultrapassada a valoração racional dos elementos de prova coligidos, ingressa-se na fase decisória, propriamente dita. Agora, o julgador está apto para decidir sobre dado litígio, já inteirado das especificidades fáticas do caso, podendo chegar às conclusões cabíveis por meio da avaliação das provas. Até então pôde anotar quais enunciados fáticos trazidos pelas partes guardam maior ou menor probabilidade de correspondência com a realidade, discernindo-os daqueles que resultavam do intento de lhe persuadir sem o suporte fático pertinente. Assim, aplicando operações indutivas, assoma-lhe a hipótese mais provável. O resultado da valoração da prova que se obtenha nada significa, por si só, a respeito da decisão a ser tomada. Para tal mister, requer-se a intermediação de algum *standard* de prova com aptidão bastante para fixar o grau de probabilidade necessário para se considerar provada uma hipótese, concedendo-lhe, ao cabo, os efeitos jurídicos previstos nos ordenamento jurídico.

Tratando-se de litígios no âmbito do direito penal, não se pode admitir decisão que não tenha afastado todas as dúvidas razoáveis. Desse modo, chegado o momento da decisão, o julgador deverá aplicar o *standard* de acordo com o qual o acusado deve ser absolvido, enquanto existirem dúvidas razoáveis sobre a ilicitude de sua conduta. Essa mesma linha de exigência "para além de qualquer dúvida razoável" pode e deve ser estendida à

comprovação do dolo, no que toca à qualificação da sanção, em processo administrativo fiscal, como garantia do fiscalizado.

Essa Turma tem adotado os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e da reiteração/recorrência (repetição ao longo do tempo) para se chegar ao convencimento da intenção de agir "para além de qualquer dúvida razoável", como explica o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no acórdão nº 9101003.477:

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

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

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

No caso concreto, os depósitos bancários não contabilizados presumem-se decorrentes de receitas mensalmente sonegadas à tributação ao longo de um período de trinta e seis meses, revelando um comportamento habitual, cristalizado. Sem dúvida, essa prática reiterada denota desvalor ao Erário e despreço à solidariedade social. Não se desconhece que erros acontecem, no cumprimento da legislação tributária, mas é irretorquível que se avulta, nesse cenário, a probabilidade de que tenha havido premeditação, no ato de omitir ao Fisco um montante que ultrapassa a metade do total das receitas de revenda declaradas no triênio considerado, na medida em que se constata a reiteração e a relevância dos depósitos não contabilizados.

Como realçou a Fiscalização, restou comprovada a conduta deliberada de modificar as características essenciais do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, deixando de oferecer à incidência desses tributos, e de forma renovada, montantes significativos de receitas auferidas no curso dos ano-calendário de 2004 a 2006, reduzindo os valores a recolher, tudo de tal modo a se subsumir ao tipo legal do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%, estipulada pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Como se pode ver, a planilha elaborada pelo agente fiscal fornece informações com aptidão suficiente a superar as Súmulas CARF nº 14 e 25, pois os dados coligidos da movimentação financeira vis-à-vis as receitas declaradas evidenciam relevância e reiteração consistentes com o dolo de praticar a conduta típica do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Processo nº 10830.015802/2009-41
Acórdão n.º **9101-003.671**

CSRF-T1
Fl. 979

Em face do exposto, conheço do Recurso Especial da PGFN para lhe dar provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa