



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.724599/2017-20
ACÓRDÃO	1102-001.602 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA. - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2013

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS.

O art. 42 da Lei nº 9430/96 estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração ou documentação idônea que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos.

NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS NA CONTABILIDADE. DECLARAÇÕES FISCAIS ZERADAS. DOLO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CABIMENTO.

A manutenção de todas as receitas, objeto de notas fiscais emitidas, à margem da escrituração contábil e das declarações apresentadas ao Fisco denota o evidente intuito doloso de ocultar a ocorrência dos fatos geradores, prática conhecida por sonegação, sendo pertinente a qualificação da multa de ofício e as responsabilidades imputadas aos administradores.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, mantidas as autuações; e (ii) por voto de qualidade, mantida a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a, contudo, ao patamar de 100%, e mantidas as responsabilidades imputadas aos solidários – vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (Relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que afastavam a qualificação da multa e as responsabilidades atribuídas a terceiros. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva, o conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos dos tributos que compõem o regime tributário do Simples Nacional (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária, ICMS) sobre valor das receitas omitidas por depósitos bancários de origem não comprovada, referente ao período de 01/01/2013 a 30/09/2013, bem como dos tributos sobre a receita não escriturada pela contribuinte.

O TVF aponta que a empresa optante pelo Simples Nacional apresentou declarações zeradas no período apontado, ainda que seus extratos bancários apontem diversos recebimentos de valores no período, os quais não foram tributados.

Da mesma forma, os levantamentos das notas fiscais e faturas não declaradas no PGDAS-D (entregue zerado) também não levou ao recolhimento de nenhum tributo, tendo sido caracterizada omissão de receita decorrente da operação da contribuinte.

Foi levantada a composição das bases de cálculo referente às vendas registradas no Livro Caixa (porém não oferecidas à tributação, pois o contribuinte entregou os PGDAS-D zerados) e aos créditos bancários omitidos que não possuem correlação com nenhuma nota fiscal de vendas.

Colho do relatório da decisão da DRJ o resumo dos principais fatos relacionados às autuações, ao final complementado por esta relatoria:

Trata o presente processo de impugnação interposta contra o auto de infração de fls. 379/401, relativo ao Simples Nacional, do ano-calendário de 2013, lavrado em desfavor da empresa MARIA CIOL GAVITTI OLARIA LTDA. - ME, nova denominação comercial de MARIA CIOL GAVITTI & CIA LTDA. - ME, conforme alteração de contrato social de fls. 451/454.

A fiscalização teve início em 13 de abril de 2017, quando o sujeito passivo foi intimado, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF de fls. 02/03, a apresentar os atos constitutivos e respectivas alterações ocorridas nos últimos quatro anos e o Livro Caixa do ano-calendário 2013, e a esclarecer divergências encontradas na soma das receitas das Nfes em comparação com os valores de receita bruta declarados no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório - PGDAS dos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2013.

Em 04 de maio de 2017, o contribuinte esclareceu que as divergências decorreram de falha na elaboração do PGDAS-D; apresentou, ainda, a quarta alteração do contrato social assinada em 13 de junho de 2011 e Livro Caixa do ano-calendário 2013 no formato “resumido”, “que demonstrava apenas os lançamentos conjuntos por rubrica.” Em 10 de maio de 2017, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação n.º 01 (fls. 33/34), a reapresentar o Livro Caixa na forma prevista no parágrafo 2.º do artigo 26 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Ainda em 14 de junho de 2017, foi solicitada, por meio do Termo de Intimação n.º 03 (fls. 42/43), a apresentação de cópias dos extratos bancários de contas-correntes referentes ao ano de 2013.

Em 02 de agosto de 2017, foram apresentados o Livro Caixa e os extratos bancários (fls. 50/77).

Em 22 de agosto de 2017, foi solicitada, por meio do Termo de Intimação n.º 5 (fls. 204/205), a apresentação dos motivos pelos quais os créditos registrados nos extratos bancários listados na planilha de fls. 206/246 não constavam no Livro

Caixa e, se fosse o caso, de documentação comprobatória. Caso houvesse créditos que correspondessem a lançamentos já efetuados no Livro Caixa, estes deveriam ser comprovados com a apresentação da respectiva documentação e o campo “Justificativa” da planilha devidamente preenchido.

Em 19 de setembro de 2017, foi apresentado novo Livro Caixa “contendo os lançamentos bancários como depósitos ou recebimentos não identificados” (fls. 248/294).

Não foi apresentado nenhum documento para comprovar se algum crédito tinha relação com os valores já lançados.

Examinando o que consta dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, conforme consultas de fls. 295/362, a autoridade lançadora destaca, a um, que todos os PGDAS-D originais foram entregues zerados; a dois, que a relação dos PGDAS-D demonstra a entrega de duas retificações de todos os meses, janeiro a dezembro, a saber: a primeira retificação, efetuada no dia 26 de abril de 2017, quando o contribuinte já se encontrava sob ação fiscal, haja vista a ciência do TIPP de fls. 02/03, ocorrida em 13 de abril de 2017; e a segunda retificação, que tornou a zerar todos os valores dos PGDAS-D; e, a três, que não foi encontrado nenhum recolhimento de DAS na pesquisa de recolhimentos.

Aduz que, no Livro Caixa apresentado em 19 de setembro de 2017, estão registrados quase todos os créditos e débitos bancários, entretanto, para vários casos não constam maiores detalhes. O contribuinte registrou várias informações originadas dos extratos bancários com os termos “depósito bancário de origem não comprovada” ou “cheque pago no caixa do Banco Santander não identificado”.

No Relatório Fiscal de fls. 365/378, são discriminados, nas Tabelas 1 e 2 (fls. 03/04 do Relatório Fiscal, fls. 367/368 do e-processo), respectivamente, a receita bruta em 2013, obtida pela soma das Nfes, e receita acumulada conforme Livro Caixa entregue em 19 de setembro de 2017. Na Tabela 3 (fl. 06 do Relatório Fiscal), é demonstrada a composição das bases de cálculo – Receitas Mensais das Nfes (coluna D) e os Créditos Bancários (Omissão de Receita) (coluna F) – utilizadas para a apuração dos tributos.

No tópico “Das irregularidades encontradas” (fls. 06/08 do Relatório Fiscal), são detalhados os procedimentos fiscais adotados no que concerne aos valores decorrentes **(i) da omissão de receita caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e (ii) da omissão de receita caracterizada por notas fiscais/faturas não declaradas.** Tais valores foram utilizados como base de cálculo na apuração dos tributos lançados no auto de infração de fls. 379/401.

Para a determinação da alíquota do Simples Nacional, haja vista, de uma parte, a necessidade de se conhecer a receita bruta dos doze meses anteriores a janeiro de 2013; e, de outra parte, o fato de o contribuinte também no ano de 2012 haver

apresentado todas as declarações zeradas, as receitas desse exercício foram obtidas por meio da soma das Nfes de 2012. Veja-se, nesse sentido, a Tabela 4 do Relatório Fiscal (fl. 08) e o anexo Relação de Notas Fiscais Eletrônicas – Ano 2012 (fls. 358/362).

Finalmente, na Tabela 5 (fls. 08/09 do Relatório Fiscal), são demonstradas as bases de cálculo do crédito tributário, relativas às competências janeiro de 2013 a setembro de 2013.

Em relação aos meses de outubro de 2013 a dezembro de 2013, a autoridade lançadora informa que não foram constituídos créditos tributários no regime do Simples Nacional, tendo em vista que a receita bruta total acumulada do mês de setembro de 2013 ultrapassou o limite de “R\$ 3.600.000,00 + 20%” (R\$ 720.000,00), i. e., R\$ 4.720.000,00.

Refere, neste passo, o contido no tópico “Da exclusão do Simples Nacional”, às fls. 12/13 do Relatório Fiscal.

Em seqüência, a autoridade fiscal trata da aplicação da multa de ofício de 75%, sobre as diferenças de tributos incidentes sobre as receitas omitidas, caracterizadas por depósitos de origem não comprovada, e da multa de ofício qualificada de 150%, sobre as diferenças de tributos incidentes sobre as receitas omitidas, caracterizadas por notas fiscais/faturas não declaradas.

Trata, ainda, da responsabilidade passiva solidária dos administradores da empresa, Carlos Gavitti, CPF n.º 054.496.848-43, e Maria Ciol Gavitti, CPF n.º 150.583.038-92, no tocante ao crédito tributário constituído com a multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN.

O crédito tributário consubstanciado no auto de infração, concernente ao lançamento de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária Patronal, ICMS e IPI, atingiu o montante de R\$ 1.206.400,31, aí incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até setembro de 2017.

A empresa, bem assim os responsáveis tributários Maria Ciol Gavitti e Carlos Gavitti, tiveram ciência do lançamento em 02 de outubro de 2017, conforme termos de fls. 408/409, 412/413 e 416/417, respectivamente.

A exigência foi impugnada tempestivamente, através do arrazoadado de fls. 423/443, protocolizado em 31 de outubro de 2017 (fl. 423).

Após breve relato dos fatos, os impugnantes alegam, em preliminar, a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que não foram observados os requisitos estabelecidos no artigo 10, incisos III e IV, do Decreto n.º 70.235/72, segundo os quais o auto de infração deve, obrigatoriamente, conter a descrição do fato e a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Afirmam que, no caso, “a descrição do fato não condiz com a infração imposta e também com a disposição legal e a penalidade aplicável, ou seja, a ação da

IMPUGNANTE não se enquadra na conduta descrita nos art. 3.º, § 1.º, 13, 18, 25, 26, inciso II e § 2.º e 34 da Lei Complementar n.º 123/2006, arts. 1.º ao 4.º, 16, 57, 82, 84 e 85, inciso I e II da Resolução CGSN n.º 94/2011, art. 42 da Lei n.º 9.430/96, art. 287 do RIR/99, uma vez que, a Impugnante sempre agiu em conformidade com a legislação brasileira”.

No mérito, sustentam inicialmente a nulidade da pretensão fiscal, em face da inexistência de justa causa para a lavratura da peça de autuação.

Afirmam, ainda, que a autoridade lançadora negou vigência ao artigo 142 do CTN. Também não foi observado o disposto no artigo 112 desse mesmo Código, haja vista que “não é possível identificar como receita valores não identificados apenas por presunção”, fazendo-se necessário ter certeza quanto à sua origem.

“Ademais, não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário, onde obviamente será dada a nossa empresa o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos.” Tratam, em sequência, em tópicos específicos, (i) da omissão de receita, (ii) do cerceamento de defesa, (iii) do princípio da legalidade estrita, (iv) da responsabilidade tributária, (v) do excesso de exação e (vi) da aplicação da multa de ofício qualificada.

Em relação à omissão de receita apontada pela fiscalização, afirmam que “o que se verifica são abusos da autoridade fiscalizadora, ao extrapolar os critérios previstos na legislação para proceder ao lançamento.” Desta forma, como ocorre no caso, improcede a autuação com base em omissão de receitas por existência de depósitos bancários não contabilizados quando a fiscalização não logra demonstrar a existência da omissão. “Não cabe autuação baseada em meros indícios. Para efeito de determinação da receita omitida, neste caso, os créditos devem ser analisados individualizadamente, observado que não serão considerados os decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica.” A autoridade lançadora efetuou a individualização dos valores depositados sem origem comprovada, o que entretanto gera dúvidas, pois não é possível localizar a duplicidade apontada. Não foram relacionadas as notas fiscais tidas por omitidas, constando somente a soma de todas elas, nem houve a individualização dos valores depositados nos meses de janeiro, fevereiro, maio e setembro de 2013.

Concluem pela ocorrência de violação ao princípio da legalidade, bem como de cerceamento de defesa, visto que o contribuinte deve ter conhecimento do que está sendo acusado, i. e., quais os depósitos e notas fiscais que foram considerados omissão de receitas “e a exata localização da referida duplicidade.” Sendo assim, têm que o auto de infração baseou-se apenas em indícios, “não havendo fundamento legal da presunção”. Desta forma a presunção utilizada mostra-se ilegal, uma vez que não houve individualização correta dos valores.

Aduzem que “os depósitos não identificados tratam-se de empréstimos, o que não se admite a presunção de omissão de receitas.” Em relação ao cerceamento

de defesa, os impugnantes afirmam que os depósitos não identificados que sofreram tributação, por serem considerados como omissão de receita, não foram individualizados de maneira correta. Demais, muitos deles constam em duplicidade.

Aduzem que, muito embora durante o procedimento de fiscalização tenham sido fornecidos todos os documentos solicitados, muitos comprovando a origem dos depósitos não identificados, “a forma como foi descrita no Auto de Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica.” No tocante ao princípio da legalidade estrita, observam que a atividade praticada pelo agente público compõe um grupo maior de atividades exercidas pela administração pública, regida pelo princípio da legalidade, sob pena, se assim não for, de nulidade, conforme artigo 37 da Constituição Federal.

Ademais, a administração pública, em face de ato seu contrário ao ordenamento jurídico, possui não só o poder, mas também o dever de anulá-lo, sob pena de estar perpetuando uma situação contrária à lei e/ou à moral. Refere o entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF, refletido na Súmula n.º 473.

Conclui que o procedimento fiscal deve ser anulado, uma vez que se lavrou o auto de infração baseado apenas em indícios, não havendo provas cabais do cometimento de infração à legislação tributária, “e ainda, aplicou-se multa de 85% (oitenta e cinco por cento) e 150% (cento e cinquenta por cento) mais juros e correção sem a ciência da Impugnante.” Alega, ainda, a um, que, violando o ordenamento legal, o Fisco não deu ciência ao recorrente sobre o lançamento do tributo, o que poderia ter sido evitado através da apresentação de documentos que comprovassem as despesas deduzidas no Imposto de Renda 2006/2005; e, a dois, que o agente público lavrou o auto de infração com urgência, antes da prescrição do crédito, que ocorreria no mês de dezembro de 2010. “Ao lavrar o auto de infração determinou a sua nulidade e afrontou o princípio da legalidade.” Acerca da responsabilidade tributária, os impugnantes afirmam que, por expressa determinação do artigo 135 do CTN, a responsabilidade dos sócios somente ocorre “quando demonstrados de forma inequívoca os elementos ligando tais pessoas aos fatos, ou seja, o fato de os sócios haverem agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos”.

Se o empresário ou administrador agir dentro da lei e do contrato social ou estatuto e, por circunstâncias do mercado, a empresa da qual é sócio ou administrador não cumprir com suas obrigações tributárias, seus bens particulares não respondem pela dívida tributária. Trata-se no caso de simples inadimplência de tributos, e não de sonegação ou infração à lei.

No presente caso, entendem que restou demonstrado que a empresa não infringiu a legislação vigente, nem houve excesso de poderes, não podendo os sócios responderem solidariamente, uma vez que não se enquadram na conduta tipificada no artigo 135 do CTN.

Acerca do excesso de exação, os impugnantes tecem inicialmente considerações acerca do disposto no parágrafo 1.º do artigo 316 do Código Penal.

Em sequência, aduzem que não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que esta seja confirmada pelo Poder Judiciário, onde a empresa terá o mais amplo direito de defesa, com todos os tipos de provas em direito admitidos.

Assim, a exação é nula, não havendo como prosperar a pretensão do autuante, quer pela falta de justa causa para a instauração da ação fiscal, quer pela impropriedade de que está revestido o ato formal, direcionado no sentido da exigência desamparada da garantia legal.

Concluem pela ilegitimidade da autuação, haja vista a equivocada apuração de conduta ilícita. Demais, os dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação, tampouco abrem espaço ou possibilidade para o apenamento pretendido.

Finalmente, quanto à multa de ofício qualificada, entendem absurda a aplicação da multa de 85% [sic] e 150% sobre a receita apurada, em decorrência do seu caráter claramente confiscatório. Referem a existência de orientação adotada pelos Tribunais, nº sentido de “determinar a diminuição da multa aplicada, em decorrência da abusividade de sua aplicação, devendo o agente público diminuir gradativamente a multa aplicada para o patamar de 30% sobre os valores apresentados”.

Concluem que a multa não pode ter caráter confiscatório, sendo cabível a sua redução em face do valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ao final, tendo por demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, os impugnantes requerem seja acolhida a preliminar de nulidade, para o fim de anular o auto de infração lavrado bem como o débito fiscal, e excluir os sócios proprietários do pólo passivo da presente autuação. Alternativamente, postulam seja reduzido o valor da multa ao percentual de 30% no máximo.

Anexam dos documentos de fls. 444/458, concernentes à representação dos postulantes, no presente processo.

A DRJ manteve os lançamentos objeto deste processo, em decisão assim ementada (fls. 477 e seguintes):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2013

CONSTITUCIONALIDADE. A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade quando descritos na peça de autuação os fatos (infrações) verificados, as disposições legais infringidas e as penalidades aplicáveis.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste cerceamento de defesa quando os dados disponibilizados nº Relatório Fiscal, bem assim os demais discriminativos constantes do processo, além das diversas intimações emitidas pela fiscalização, oportunizam ao contribuinte a apresentação de esclarecimentos e documentos comprobatórios.

ÔNUS DA PROVA. O impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. É inadmissível a simples alegação, feita de forma genérica e desprovida de qualquer indicação acerca de situação específica e concreta em que tenha efetivamente ocorrido irregularidade na peça de autuação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2013

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração à legislação tributária.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF (fls. 517/540), em que repisa as razões da impugnação e apresenta argumentos adicionais, os quais serão tratados ao longo do voto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 20/04/2018 (sexta-feira), conforme certidão de fls. 513, tendo protocolado recurso em 18/05/2018, portanto, dentro do prazo legal.

Os responsáveis solidários CARLOS GAVITTI e MARIA CIOL GAVITTI interpuseram recursos voluntários na mesma data, em conjunto com a contribuinte, compondo a mesma peça recursal. Considerando que não constam dos autos suas intimações individuais, mas apenas a intimação da contribuinte, considero que foram intimados na mesma data, porquanto o recurso de todos é conjunto. Assim, conheço de seus recursos voluntários.

NULIDADE DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega em seu recurso que seu direito de defesa teria sido cerceado, sob os seguintes fundamentos:

Os depósitos não identificados que sofreram tributação, por serem considerados como omissão de receita, **não foram individualizados de maneira correta. Muitos deles constam duplicidade, sendo que isto nunca ocorreu.**

E ainda, a suposta individualização destes valores se deu com a lavratura do Auto de Infração, entretanto a receita foi extraída de uma fórmula não autorizada em Lei.

Muito embora, na fase fiscalizatória a empresa Recorrente tenha fornecido todos os documentos solicitados espontaneamente, sendo que muitos comprovaram a origem dos depósitos não identificados, **a forma como foi descrita no Auto de Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica.**

Tudo isto, dificultou a defesa dos Recorrentes, tendo o seu direito cerceado.

Os argumentos trazidos pela recorrente não procedem, pois a administração tributária esforçou-se ao individualizar todos os depósitos bancários de origem não comprovada, sem que a interessada tenha apresentado nenhuma explicação em relação aos mesmos, nem ao fato de não ter recolhido tributo algum sobre suas operações em 2013.

Importa registrar que os extratos bancários constam dos autos às fls. 79/203, tendo a contribuinte sido intimada por meio do Termo de intimação Fiscal nº 5 (fls. 204/246) a apresentar esclarecimentos sobre os depósitos que a administração tributária pormenorizou no anexo ao referido termo, a saber:

TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 05

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos arts. 904, 905, 911, 913, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), DOU CONTINUIDADE à fiscalização dos tributos em relação ao sujeito passivo acima identificado, e **concedo a dilação de prazo pedido por V. Sa protocolado em 10/07/2017 ficando INTIMADO a apresentar os elementos a seguir especificados no prazo de 20 (vinte) dias contados da ciência deste Termo:**

- 1. Apresentar o motivo dos créditos registrados nos extratos bancários listados na planilha anexa não constarem do LIVRO CAIXA.**
- 2. Caso haja créditos que correspondem a lançamentos já efetuados no LIVRO CAIXA, estes devem ser comprovados com a apresentação da respectiva documentação e o campo "JUSTIFICATIVA" deverá ser devidamente preenchido.**

A resposta à presente intimação deverá ser realizada via Programa Gerador de Solicitação de Juntada (PGS), conforme previsto na IN 1608/2016 que alterou a IN

1412/2013. Para tanto, foi disponibilizado um e-dossiê específico para a presente ação fiscal com permissão de acesso ao CPF do Responsável Legal pela empresa perante a RFB, cuja numeração segue abaixo e deverá ser utilizada por ocasião da solicitação de juntada da resposta à presente intimação.

Registre-se que todos os depósitos estão individualizados às fls. 206/246, sem nenhuma resposta da contribuinte para justificá-los. Limita-se a informar que as informações são genéricas, bem como que *“a forma como foi descrita no Auto de Infração gera grande confusão e dúvida, além de não conter as informações de cada instituição financeira, informando apenas de forma ampla e genérica”*.

Observo que a contribuinte nada controverte sobre o tema. Sua defesa se limita a argumentos retóricos que não infirmam as conclusões da fiscalização, nem apresenta justificativa para o fato de ter zerado suas declarações naquele período.

Não identifico cerceamento ao direito de defesa, pois os depósitos estão individualizados.

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS

O Recurso Voluntário traz arrazoadado sobre a pretensa existência de nulidade por ausência de requisitos legais, sob o color de *“descumprimento ao artigo 10, inciso III e IV do Decreto 70.235/72, visto a descrição incompleta dos fatos e incorreto enquadramento legal”*.

Em complemento a esse argumento, suscita que, **“no caso em voça, a descrição do fato não condiz com a infração imposta e também com a disposição legal e a penalidade aplicável, ou seja, a ação dos Recorrentes não se enquadra na conduta descrita nos art. 3º, §1º, 13,18,25,26, inciso II e §2º e 34 da Lei Complementar nº 123/2006, arts. 1º ao 4º, 16, 57, 82, 84 e 85, inciso I e II da Resolução CGSN nº 94/2011, art. 42 da Lei nº 9.430/96, art. 287 do RIR/99, uma vez que, a empresa e seus sócios sempre agiram em conformidade com a legislação brasileira, motivo pelo qual se faz necessário a anulação do lançamento fiscal, em caráter preliminar”!**

Nota-se que a parte pretende anular os lançamentos com argumento genérico, baseado na premissa de que sempre cumpriu suas obrigações. Contudo, não é isso que se vê dos autos, onde o Fisco apontou a omissão de receita em razão da contribuinte não ter pago tributo algum no ano 2013, zerando suas declarações no regime do Simples Nacional, ainda que tenha recebido inúmeros depósitos bancários em suas contas correntes – sem nada explicar – e ter emitido regularmente notas fiscais, sem a devida escrituração.

O Termo de Verificação Fiscal relata detalhadamente as infrações, individualizando os depósitos bancários de origem não comprovada e identificando as notas fiscais não

escrituradas. São esses os fundamentos da autuação e eles chegaram ao conhecimento do contribuinte, sendo-lhe oferecido o amplo exercício do direito de defesa.

Não há falta de fundamentação ou descrição incompleta das razões de fato e de direito que levaram aos lançamentos, devendo ser afastada a nulidade suscitada pela parte.

NO MÉRITO

OMISSÃO DE RECEITA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

A contribuinte faz um arrazoado sobre dispositivos constitucionais relacionados ao direito de defesa, chegando à mesma conclusão de que os autos de infração seriam nulos, fato já analisado nos itens anteriores, quando afastadas as nulidades indicadas.

Entende que, *“inexistindo justa causa para a lavratura do auto de infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, por completo a exação fiscal. É explícita a impropriedade, já que como consta do auto, não exsurge o ânimo sancionatório exigido na exação sob contestação, o que também por esse prisma, marca de nulidade absoluta a pretensão do fiscal autuante”*.

Verifico que as razões recursais de mérito acabam se limitando a presumir que sua atividade estava albergada pela licitude, mas não apresenta elementos para comprovar a origem dos depósitos jamais justificados na contabilidade nem a falta de pagamento de tributos sobre os montantes apurados nas notas fiscais que emitiu no período.

O recurso ainda traz elementos relacionados à aplicação dos princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que vinculam a administração pública, mas não informa onde isso tem relação com os lançamentos em questão. E traz o argumento de que o art. 142 do CTN teria sua vigência negada, mas é exatamente o contrário: o fato da administração tributária haver identificado a infração à lei exige do agente o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

A contribuinte também alega que não seria possível tributar por presunção, devendo o Fisco ter certeza da sua origem, citando a seu favor o art. 112 do CTN, para que lhe seja dada interpretação mais favorável. E arremata seu entendimento sob a conclusão de *“não se pode falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma seja confirmada através de apreciação pelo judiciário”*.

Importa registrar que o art. 42 da Lei 9.430/96 autoriza o lançamento por omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. A ausência de

comprovação da origem dos recursos creditados nas contas bancárias, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, enseja a tributação, como omissão de receita proveniente de depósitos bancários, conforme art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 combinado com o artigo 287 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999).

Referido dispositivo cria uma presunção legal segundo a qual:

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

Vê-se que o dispositivo legal estipula presunção legal *juris tantum* de omissão de receita, sempre que o sujeito passivo mantiver recursos creditados em instituição financeira sem origem justificável. A contribuinte pode afastar tal presunção mediante apresentação de escrituração que demonstre a origem das operações e o eventual pagamento dos tributos, contudo, a presunção deve ser mantida nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta qualquer elemento capaz de demonstrar a origem dos recursos, inclusive, quando houver interposição de pessoa que detenha ou maneje recurso de terceiro tendente a reduzir artificialmente a tributação devida.

É esse o caso dos autos! Ficou demonstrado que a contribuinte recebeu depósitos bancários e não os escriturou. As operações estão documentadas e em nenhum momento houve qualquer tentativa dos seus gestores para explicar as transações identificadas.

Destaco, ainda, que o dispositivo em questão foi objeto de questionamento judicial no STF, com repercussão geral, julgado no RE 855.649/RS, que tratou do Tema 842. O STF firmou definitivamente a tese de que “o art. 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”, com repercussão geral a todos os processos judiciais ou administrativos. Eis a ementa do acórdão:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

A decisão transitou em julgado em 21/05/2021, sendo plenamente regular a aplicação do citado dispositivo legal.

Também é relevante afastar o argumento de que movimentação tributária não representa renda, em razão da presunção legal prevista no art. 42 da Lei 9430/96, que se confirma com a aplicação da Súmula CARF 26, que assim dispõe:

SÚMULA CARF 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

É ônus da contribuinte comprovar documentalmente a origem dos recursos depositados em contas financeiras, sob pena de presumirem omissas as receitas decorrentes das respectivas movimentações bancárias e justificável a tributação dos tributos federais sobre a receita e renda presumidas, despendida a demonstração, pela administração tributária, do consumo dos valores representados pelos depósitos bancários e a demonstração da renda efetiva, porquanto presumida.

Assim, devem ser mantidos os lançamentos decorrentes da omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada

**DA OMISSÃO DE RECEITA POR NOTAS FISCAIS/FATURAS NÃO DECLARADAS:
COBRANÇA DO SIMPLES NACIONAL**

Além dos depósitos bancários, a administração tributária identificou ter a contribuinte emitido notas fiscais e faturas contra terceiros, sem que tenham sido escrituradas e suas declarações foram apresentadas zeradas no período, sem recolhimento de tributos.

O Fisco apurou a base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS e ICMS (que integram a alíquota do Simples Nacional), conforme demonstrado na coluna (D): “Receita mensal das NFes” da Tabela 3: Base de cálculo após os ajustes.

Nesse ponto, não há nenhuma linha no Recurso Voluntário tratando da citada infração, razão pela qual se trata de matéria preclusa.

Destaco que o TVF faz a apuração correta dos valores a lançar, nesses termos (que não foram controvertidos pela interessada):

II - Omissão de receita caracterizada por notas fiscais/faturas não declaradas

Em pesquisa na base de dados da Secretaria da Receita Federal extraímos a relação de todas as notas fiscais emitidas no ano-calendário 2013, não foram declaradas no PGDAS-D, por estes terem sido entregues zerados. A relação de notas fiscais consta anexa aos autos.

Desta forma apuramos a base de cálculo do IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS e ICMS, conforme demonstrado na coluna (D): “Receita mensal das NFes” da Tabela 3: Base de cálculo após os ajustes.

Da Receita Bruta Mensal dos últimos 12 meses

Para a correta determinação da alíquota do SIMPLES NACIONAL, faz-se necessário conhecermos a receita bruta dos 12 meses anteriores a janeiro/2013.

Verificamos que da mesma forma que 2013, no ano de 2012 o contribuinte apresentou todas as declarações zeradas. Assim, sendo, as receitas dos 12 meses anteriores foram obtidas por meio da soma das Nfes de 2012.

A tabela 4 abaixo demonstra o resultado:

Tabela 4: Receita bruta 2012 obtida pela soma das NFes

Mês	Valor Total
01/2012	R\$ 44.958,00
02/2012	R\$ 69.114,40
03/2012	R\$ 72.106,20
04/2012	R\$ 62.611,00
05/2012	R\$ 51.070,00
06/2012	R\$ 52.941,20
07/2012	R\$ 58.330,00
08/2012	R\$ 93.748,90
09/2012	R\$ 60.359,00
10/2012	R\$ 56.483,40
11/2012	R\$ 93.595,60
12/2012	R\$ 60.718,35

Demonstrativo das irregularidades

Com base nas irregularidades aqui relatadas e, de acordo com a legislação de regência, lavramos o Auto de Infração e Notificação Fiscal (AINF), emitido por meio do Sistema Único de Fiscalização – Sefisc, para exigência da obrigação principal prevista na Legislação do Simples Nacional, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 5: Base de cálculo para constituição do crédito tributário

Competência	Receita declarada no SIMPLES NACIONAL	Receita mensal conforme Nfes (Notas fiscais não declaradas)	Depósitos com origem não comprovada	Receita Total
janeiro	R\$ 0,00	R\$ 64.059,80	R\$ 470.214,10	R\$ 534.273,90
fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 79.214,00	R\$ 541.468,94	R\$ 620.682,94
março	R\$ 0,00	R\$ 61.608,80	R\$ 514.490,05	R\$ 576.098,85
abril	R\$ 0,00	R\$ 61.046,00	R\$ 518.515,77	R\$ 579.561,77
maio	R\$ 0,00	R\$ 54.273,50	R\$ 339.352,33	R\$ 393.625,83
junho	R\$ 0,00	R\$ 67.169,20	R\$ 314.904,20	R\$ 382.073,40
julho	R\$ 0,00	R\$ 69.824,32	R\$ 437.052,46	R\$ 506.876,78
agosto	R\$ 0,00	R\$ 67.536,50	R\$ 447.098,83	R\$ 514.635,33
setembro	R\$ 0,00	R\$ 67.936,60	R\$ 406.222,56	R\$ 474.159,16
outubro	R\$ 0,00	R\$ 64.606,40	R\$ 480.403,02	R\$ 545.009,42
novembro	R\$ 0,00	R\$ 66.778,00	R\$ 506.781,81	R\$ 573.559,81
dezembro	R\$ 0,00	R\$ 74.129,34	R\$ 516.265,67	R\$ 590.395,01

Em relação aos meses de outubro a dezembro, não serão constituídos créditos tributários no regime do SIMPLES NACIONAL, porque a receita bruta total acumulada do mês de setembro ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00 + 20% (vide o capítulo Da exclusão do SIMPLES NACIONAL).

Os únicos pontos trazidos no recurso tratam das seguintes matérias: (a) ônus da prova, (b) violação ao princípio da estrita legalidade e (c) excesso de exação. Além desses pontos, os recorrentes controvertem os temas relacionados à multa qualificada e responsabilidades solidárias, que serão tratadas em tópicos separados.

Quanto ao **ônus da prova**, além de apresentar citações acadêmicas, defende que o “o ônus de provar, portanto, é do agente fiscalizador, que não conseguiu comprovar cabalmente a origem do lançamento tributário, lançando o crédito baseado em meros indícios”.

Tal argumento há de ser afastado, pois as infrações estão comprovadas documentalmente. Tanto a omissão de receita por depósitos bancários de origem não comprovada está evidenciada nos extratos bancários e na individualização da movimentação bancária que a recorrente nada alegou quanto à sua origem, quanto a omissão de receita por falta de escrituração dos recebíveis relacionados às notas fiscais e faturas emitidas também está plenamente comprovada, sem explicação da parte em relação às mesmas.

Não há meros indícios nos lançamentos, mas provas que evidenciam tanto a movimentação bancária quanto existência de transações documentadas com notas fiscais e faturas nunca escrituradas.

Quanto à pretensa **violação ao princípio da estrita legalidade**, os recorrentes reiteram os mesmo fundamentos de que haveria apenas indícios, mas isso já foi afastado ao longo desse voto. Limitam-se a argumentar que *“o presente procedimento fiscal deve ser anulado uma vez que lavrou-se o Auto de Infração baseado apenas em indícios, não havendo provas cabais do cometimento de infração a legislação tributária, e ainda, aplicou-se multa de 75% (setenta e cinco por cento) e 150% (cento e cinquenta por centos) mais juros e correção sem a ciência dos Recorrentes”*.

Mais uma vez, enganam-se os recorrentes ao afirmar que não há provas das infrações, uma vez que elas estão claramente demonstradas nos autos. Igualmente, não procedente o argumento de que não tiveram ciência das multas aplicadas, haja vista que as intimações foram regulares e os interessados impugnaram regularmente os autos de infração, tendo recorrido ao CARF igualmente de modo regular.

Quanto ao alegado **excesso de exação**, invocam o art. 316, § 1º, do Código Penal para aduzir que *“se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza, resta caracterizado o crime de excesso de exação, para o qual comina a pena de reclusão de três a oito anos, e multa”*.

Entendem os recorrentes que a cobrança em questão não estaria autorizada, salvo se previamente autorizada por procedimento judicial.

Não procede o argumento da contribuinte e dos responsáveis solidários, uma vez o art. 142 do CTN determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O parágrafo único do referido artigo estabelece, ainda, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não procede o argumento de que seria necessário prévio procedimento judicial para autorizar o lançamento. A administração tributária agiu dentro da competência que a lei lhe concede, inexistindo equívocos que autorizem a conclusão de que houve excesso de exação.

Assim, devem ser mantidos os lançamentos, porquanto plenamente demonstradas as infrações.

DA MULTA QUALIFICADA

Foi lançada multa de ofício qualificada sobre a omissão de receitas por notas fiscais não declaradas, porquanto a contribuinte não ter escriturado suas operações, tendo apresentado os PGDAS com montantes zerados.

O Fisco entendeu que a atitude comprovaria sonegação, informando que *“o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de receitas, conforme descrito no item II, por meio da omissão de 100% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, ano-calendário de 2013, demonstra claramente a intenção de não pagar tributo pela prática da sonegação”*.

Por sua vez, contribuinte controverte a exigência da multa qualificada, por entender que a prática reiterada da conduta em questão é um conceito subjetivo, insuficiente para determinar a demonstração do dolo. Defende que, *“mesmo que venha ser considerada alguma irregularidade tributária, está não poderá ser tipificada como fraude, o fato de ser reiterada não a torna fraudulenta”*.

Observe que a administração tributária qualificou a multa em razão da falta de escrituração das receitas omitidas com notas fiscais, **MAS NÃO FEZ NENHUM APONTAMENTO PARA QUALQUER CONDOTA TIDA COMO DOLOSA**. Na prática, a qualificação se baseia unicamente na omissão de receita, sem outro apontamento de fraude, simulação ou conluio.

Tem razão a contribuinte ao invocar a Súmula CARF nº 14, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 14 (aprovada pelo Pleno em 2006)

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.

Cite-se também a Súmula 25 do CARF, no mesmo sentido:

Súmula CARF nº 25 (aprovada pelo Pleno em 08/12/2009)

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

De fato, o TVF fundamenta as razões da qualificação da multa unicamente na omissão de receita naquele ano-calendário, mas não aponta nenhuma conduta dolosa específica, razão pela qual se deve afastar a qualificadora, porquanto não indicados elementos de fato que condução aos requisitos do art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Trago precedente do CARF neste sentido:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com

essa finalidade. A inexistência de tais atos leva a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%.

(Acórdão nº 1201-006.258 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de fevereiro de 2024)

Colho do voto do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, presidente da Turma 1201 do CARF, razões complementares para afastar a qualificadora em casos como o que se analisa, conforme acórdão acima indicado, cuja sessão de julgamento participei como integrante daquele colegiado, onde concordei com as razões do relator, juntamente com a unanimidade dos demais Conselheiros presentes:

A Fiscalização, como mencionado, pretende aplicar o agravamento da multa em função da omissão da Recorrente nas suas declarações fiscais. Contudo, a omissão não gera, por si só, caracterização de conduta dolosa, conforme explicitado na Súmula Carf n. 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.”

Com efeito, a omissão das receitas é o próprio pressuposto da infração aplicada pela Fiscalização neste caso. Caso os montantes tivessem sido declarados, a autuação não existiria nos termos formulados. Assim, a qualificação da multa, em casos como este, impõe que sejam comprovadas condutas que transbordem a própria infração, a fim de revelar, “de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude” (Acórdão nº 9101-001.980, Rel. Cons. Valmir Sandri, Sessão de 23/09/2014).

O mesmo raciocínio também deu origem à Súmula Carf nº 96, segundo a qual “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.” Ou seja, se a falta de apresentação da escrituração contábil é o motivo do arbitramento, não pode servir também como justificativa para a imposição de multa qualificada.

Portanto, nos casos de omissão de receita, é necessário comprovar que o sujeito passivo foi além da falta de apresentação das informações fiscais, buscando evitar, dolosamente, o conhecimento da ação fiscal a respeito da ocorrência do fato gerador.

Deste modo, considerando que a fundamentação da qualificação se deu exclusivamente com base nas omissões, entendo pelo cancelamento da multa qualificada.

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificadoras de dolo, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter a contribuinte consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos. Tal ônus pertence à administração tributária, sob pena de não se comprovar a intenção, que é o elemento cerne do suporte fático da norma jurídica infracional.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo serem sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos não revelam tais circunstâncias nem indicam o pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Nesse particular, o TVF foi lacônico e não controverteu elementos adicionais relacionados ao dolo, simulação ou conluio, limitando-se a citar o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Por essas razões, entendo que a qualificadora deve ser afastada, mantendo-se unicamente o lançamento da multa de ofício no patamar de 75%, não contestado pela recorrente.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Em razão da exoneração da qualificação da multa, caem todas as responsabilidades solidárias atribuídas às pessoas físicas indicadas na autuação, devendo-se dar parcial provimento ao recurso voluntário de todos eles.

O provimento é parcial porque seus recursos voluntários também controvertem as matérias de mérito suscitadas pela contribuinte, onde questionam os lançamentos, além da responsabilidade tributária em si.

Em relação aos lançamentos, mantenho e reitero todas as razões apresentadas no voto, quando da análise do recurso da contribuinte. Adicionalmente, afasto as responsabilidades tributárias dos solidários, ante a exoneração da multa qualificada.

Assim, o provimento há de ser parcial, apenas para afastar a responsabilidade.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento aos Recursos Voluntários para (i) exonerar a multa qualificada e (ii) exonerar as responsabilidades solidárias dos responsáveis CARLOS GAVITTI e MARIA CIOL GAVITTI.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, redator designado.

Fazendo as reverências de estilo ao Ilustre Relator, o colegiado, por voto de qualidade, dele ousou divergir no tocante ao afastamento da qualificação da multa e das responsabilidades imputadas a terceiros.

Isso porque “a administração tributária identificou ter a contribuinte emitido notas fiscais e faturas contra terceiros, sem que tenham sido escrituradas e suas declarações foram apresentadas zeradas no período, sem recolhimento de tributos”, e “*o dolo se verifica pela prática reiterada da omissão de [...] 100% de suas receitas auferidas, durante todo o período fiscalizado, ano-calendário de 2013*”, demonstrando “*claramente a intenção de não pagar tributo pela prática da sonegação*”¹.

Não se está diante de um erro escusável, de um descuido, de uma mera negligência, imprudência ou imperícia, mas de manifesto desejo de se evadir da tributação, em um regime que privilegia os bons contribuintes de menor faturamento e que deve ser preservado, reprimindo-se, de outra banda, a sonegação.

Este julgador nutre grande respeito aos hipossuficientes, mas não se mantém indiferente às práticas que lesam dolosamente o Fisco, em desrespeito à concorrência, aos que cumprem suas obrigações tributárias.

O contribuinte, administrado pelos solidários, deixou à margem de sua escrituração contábil e fiscal todas as receitas de vendas assinaladas em notas fiscais de sua emissão. As declarações apresentadas estão viciadas de falsidade ideológica, já que completamente zeradas. Tais condutas buscaram ocultar da administração tributária a ocorrência dos fatos geradores.

Ademais, saliento que, a meu ver, o I. Relator invocou equivocadamente a Súmula CARF nº 25, pois a qualificação e as responsabilidades decorreram de omissão direta de receitas, de “fratura exposta”, não de lançamento de ofício de receitas omitidas por presunção legal. De qualquer modo, o caso se amolda à hipótese do art. 71 da Lei 4.502/64.

¹ Entre aspas, trechos reproduzidos do voto do Relator.

A autoridade fiscal adequadamente dosou a penalidade e imputou as responsabilidades, nada havendo a ser reparado em seu procedimento.

Todavia, o recurso deve ser parcialmente provido, pois em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. No que toca ao caso em apreço, às infrações autuadas foi cominada penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento).

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial aos recursos voluntários, unicamente para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores, confirmando-se as responsabilidades imputadas aos solidários.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva