



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.003578/2008-67
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.687 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERÂMICA FORMIGRES LTDA

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

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DA ATIVIDADE. DOLO NÃO COMPROVADO.

A qualificação da multa de ofício depende de prova do dolo do sujeito passivo.

Na infração de omissão de receitas apurada por meio de presunção legal tributária, o dolo apenas se considera provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de praticar ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas. O fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo é apenas de uma medida, graduação ou característica da própria infração omissão. Assim, a qualidade da receita, isto é, o fato de ela ser ou não oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, nada diz sobre a efetiva prática de ilícitos para se obter o resultado de as omitir, não podendo portanto tal circunstância servir de fundamento para a exasperação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Junia Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo não conhecimento. No mérito, em face do empate no julgamento, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em votações sucessivas, nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento parcial para restabelecer a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários correspondentes a depósitos bancários sob o histórico de cobrança. Em primeira votação, a conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora) votou por dar provimento parcial ao Recurso Especial, entendimento acompanhado pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Junia Gouveia Sampaio votaram por negar-lhe provimento e os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LÍVIA DE CARLI GERMANO – Redatora designada.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-002.106, na sessão de 12 de abril de 2017, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

ARGUMENTOS DE DEFESA GENÉRICOS. PRECLUSÃO LÓGICA.

Tendo a recorrente reconhecido parcialmente o débito e pedido o parcelamento dessa parte, só restaria apreciar argumentos de defesa específicos acerca de cada um dos débitos que não foram parcelados, pois com relação aos argumentos de defesa genéricos houve a preclusão lógica com o reconhecimento parcial do débito após a interposição do recurso, bem como a renúncia ao direito em que se fundamentava tal recurso.

MULTA QUALIFICADA. INDEVIDA. SÚMULA CARF Nº 25

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

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, além do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, apurados nos anos-calendário 2004 e 2005, respeitando a opção pelo auto-arbitramento feita pela Contribuinte por não estar mais autorizada ao lucro presumido, a partir da constatação de omissão de receita presumida em face de depósitos bancários de origem não comprovada, com aplicação de multa

qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou procedentes as exigências (e-fls. 4303/4315). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade (e-fls. 4495/4504).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 15/05/2017 (e-fl. 4505) e em 19/06/2017 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 4506/4530 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4523/4529, do qual se extrai:

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 15/05/2017 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 4.505). Tendo o processo retornado ao CARF em 12/6/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 4.520), verifica-se que é tempestiva a interposição do recurso especial.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à **qualificação da multa de ofício**

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº **9101-001.307** e o de nº **1201-001.162**, cujas ementas dispõem o seguinte:

Acórdão nº 9101-001.307 (1ª Turma da CSRF)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

MULTA QUALIFICADA A conduta consistente e reiterada do contribuinte de omitir receitas, utilizando-se de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal, caracteriza a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacou-se)

Acórdão nº 1201-001.162 (1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2003, 2004, 2005

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

Nos lançamentos fiscais fundados em presunção legal de omissão de receitas inverte-se o ônus da prova, daí porque caberá ao sujeito passivo, mediante a juntada de documentação hábil e idônea, desconstituir o raciocínio presuntivo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2003, 2004, 2005

PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA.

É cabível a imposição de multa qualificada à hipótese de presunção legal de omissão de receita fundada em depósitos bancários cuja origem não tenha sido comprovada pelo sujeito passivo, desde que os elementos presentes nos autos

sejam suficientes à comprovação da prática dolosa de um dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inteligência da Súmula CARF nº 25.

Nesse ponto, para fins de cotejo e demonstração da divergência jurisprudencial, transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

No Termo de Verificação Fiscal a fls. 79/80, o Autuante assim justifica a qualificação da multa de ofício:

"89. No caso concreto sob análise, a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas, as quais não foram oferecidas à tributação, tendo sido empregada para os mais variados fins, como a compra de ativos próprios, o custeio de bens particulares dos sócios, a quitação da folha de pagamento paralela e de outros dispêndios, ficando clara a ocorrência de um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica.

90. Ressalte-se que ao ser intimada a disponibilizar os extratos de todas as contas bancárias movimentadas nos anos de 2004 e 2005 (doc. 1), a fiscalizada só entregou as cópias dos documentos relativos às contas correntes contabilizadas (doc. 4), omitindo deliberadamente a informação sobre a existência das demais contas, cujo conhecimento por parte desta Fiscalização somente se tornou possível por intermédio da documentação coletada perante terceiros, no caso, as instituições financeiras.

91. Saliente-se que não se trata de um equívoco isolado ou casual, mas de um esquema que vem se repetindo ao longo do tempo, verificando-se que foi reiteradamente praticado por todo o período sob fiscalização."

A conclusão de que a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas decorre de uma presunção, pois não há prova direta nos autos de que os ingressos em conta correntes fosse efetivamente receita omitidas. O que restou demonstrado nos autos foi o indício, ou seja, depósitos bancários de origem não comprovada, a partir, daí, com base no art. 42 da Lei 9.430/96, o Autuante presumiu que tais ingressos seriam receitas omitidas. Assim, entendo aplicável in casu a Súmula CARF nº 25, cujo verbete assim dispõe: (...)

Em primeiro lugar, a Recorrente, antes de demonstrar o dissídio jurisprudencial, aponta a necessidade de não se considerar a aplicação correta da súmula para efeito de conhecimento da divergência apontada:

II.2 - DA INAPLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 25 DO CARF

Conforme se pode depreender do teor do voto condutor do aresto recorrido, o mesmo entendeu que a hipótese dos autos seria de mera presunção de omissão de receitas e que tal fato, por si só, não ensejaria a qualificação da multa de ofício.

Entretanto, há que se insurgir quanto a este fato, haja vista que a conduta descrita nos autos passa ao largo da hipótese de simples omissão de receitas.

Com efeito, por simples omissão, deve-se entender aquelas hipóteses em que a fiscalização não empreende maiores investigações para se constatar a omissão de receitas, limitando-se, por exemplo, a conferir extratos bancários e cotejá-los com as declarações do contribuinte; é também o caso em que se observa apenas a omissão de alguns poucos depósitos em um único período de apuração; ou ainda o caso em que a omissão verificada, não se mostra expressiva diante das receitas declaradas.

Não se admite, em absoluto, que em hipóteses como a presente, na qual a fiscalização verificou que a conduta omissiva foi repetida de forma sistemática, que o contribuinte mantinha contas bancárias à margem de sua escrituração e

que omitiu parcela significativa de suas receitas, esteja-se diante de mera hipótese de presunção de omissão.

Essa, definitivamente, não é a situação dos autos!

Por esta razão, verifica-se que o Acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o teor da súmula n.º 25 CARF ao caso sob exame, e este fato não pode ser considerado impeditivo para a interposição do presente recurso especial.

Como se vê da ementa e do voto do Acórdão recorrido a questão relativa à divergência alegada quanto à qualificação da multa foi subsumida à Súmula CARF n.º 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Com razão a Recorrente, não há como considerar que a Súmula foi aplicada corretamente ao caso concreto, uma vez que os fatos apontam para caminho bem diverso, ou seja, no acórdão recorrido o fato de a omissão ter sido reiterada, envolvendo valores bastante expressivos e, principalmente o fato de ter omitido o registro da sua movimentação financeira em diversas contas junto aos bancos deveria atrair a qualificação da multa.

Veja-se que foi feita até uma declaração de voto externando essa mesma situação fática, pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho:

Penso que, desta feita, não se deve aplicar pura e simplesmente a Súmula CARF n.º 25, pois embora o lançamento tenha sido lastreado em presunção legal de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal apontou que sua escrituração omitiu o registro da sua movimentação financeira em diversas contas junto aos bancos, durante todo o período fiscalizado (anos 2004 e 2005), e que o fato somente foi identificado mediante apurações junto a terceiros, revelando-se a clara intenção de subtrair ao conhecimento do Fisco de significativa movimentação, que ao fim e ao cabo representava omissão de receitas, uma vez não comprovada a sua origem.

E situação idêntica foi inclusive já analisada pela 2ª turma da CSRF, no acórdão n.º 9202-002.180. No caso, entendeu-se que não era suficiente o fato do Conselheiro relator do acórdão recorrido suscitar a aplicação da súmula para que, via de consequência, o recurso se torne inadmissível. É necessário avaliar, no caso concreto, se a súmula foi aplicada corretamente. Transcreve-se abaixo ementa e excerto do voto condutor que tomou conhecimento do referido caso que é praticamente idêntico ao ora analisado:

acórdão de n.º 9202-002.180:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA- IRPF Ano-calendário: 2000, 2001

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SÚMULA N.º 14 DO CARF.

Não pode ser exigida a multa qualificada quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação das condutas que evidenciem o dolo. [...]

Voto Vencedor

[...]

Entretanto, em meu entendimento, S.M.J., no caso em análise não houve "simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos", mas sim a imputação de dolo ao sujeito passivo, "por conduta reiterada". Dessa forma, a situação dos autos não se subsume ao enunciado da súmula, pois, além da

omissão de receita ou rendimentos imputada ao sujeito passivo, a qualificação da multa de ofício foi também fundamentada na reiteração de sua conduta.

Pelo que se encontra acima exposto, sem entrar no mérito do recurso, sendo o caso em tela diverso daquele tratado na súmula, voto por conhecer do recurso." (destaques acrescido)

Ultrapassada, portanto, essa prejudicial, uma vez demonstrado que foi equivocada a aplicação da súmula, vejamos se há divergência de entendimento entre o Acórdão recorrido e o paradigmas.

Transcreve-se abaixo trecho do primeiro paradigma em que é claro em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de lançamento em decorrência da apuração de reiterada omissão de receitas caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada, no qual a contribuinte mantinha conta corrente em instituição financeira à margem da contabilidade. Além disso, consta que a RFB somente teve acesso a tais dados mediante requisição junto a terceiros.

Não se discorda do ilustre Conselheiro, quanto a ser desnecessária a reiteração da conduta para tipificação estabelecida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. De fato, dependendo da espécie de ação ou omissão praticada, basta apenas uma para caracterizar uma das figuras tratadas naqueles dispositivos.

Contudo, em relação a outras, a consistência/reiteração é elemento relevante para que se diferencie o simples erro da intenção de subtrair fatos ao conhecimento do fisco.

Tal como registrou o voto condutor, não é tão somente a reiteração que revela o dolo, mas sim as circunstâncias da conduta.

No caso, a empresa manteve à margem da escrituração contábil e fiscal quatro contas correntes em instituições financeiras, às quais a Receita Federal teve acesso por meio de RMF. A partir da movimentação financeira nessas contas foi apurada a omissão de receitas.

Não há como, diante dessa situação, entender que se tratou de equívoco do contribuinte, e que não houve intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Nesses termos, entendo deva ser confirmada a decisão recorrida, razão porque, NEGO-LHE provimento.

O primeiro paradigma, portanto, refere-se à qualificação da multa na situação de ocorrência de reiterada omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, omitindo valores expressivos, mantendo conta corrente em instituição financeira à margem da contabilidade.

De outra banda, o Acórdão recorrido, retirou a qualificação da multa em situação assemelhada.

O segundo paradigma também foi na mesma toada do primeiro.

No Voto condutor desse último aresto o Conselheiro relator consigna que:

Argumenta a recorrente que a qualificação da multa de ofício deve ser afastada pois não restou comprovado o evidente intuito da empresa em fraudar o Fisco.

Ocorre que, de acordo com os elementos presentes nos autos, comprovado está que a conduta da contribuinte não decorreu de mero erro ou negligência, mas sim de sua vontade livre e consciente (dolo) de cometer sonegação fiscal, a teor do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Realmente, restou provado que a empresa omitiu receitas em 2004 no montante de R\$ 5.027.580,78, havendo informado em sua declaração simplificada apenas R\$ 872.488,33. No ano de

2005 a situação se agrava, com omissão de R\$ 5.524.472,53 e faturamento declarado de apenas R\$ 795.845,17.

A reiteração da conduta omissiva em todos os meses dos anos de 2004 e 2005, bem como a relevância dos valores omitidos quando comparado com as receitas declaradas, comprovam que a conduta da contribuinte, como dito, não é fruto de erro ou negligência, mas sim de dolo.

Em outras palavras, não se trata aqui de "simples" omissão de receitas, tal como descrito na primeira parte da Súmula CARF nº 25, mas de omissão de receita cuja reiteração e relevância dos valores envolvidos afastam a hipótese de a conduta do sujeito passivo tenha decorrido de mero erro ou culpa." (destaques acrescidos)

Como se vê, nesse acórdão paradigma, também ocorre a divergência, pois estamos falando de lançamento realizado em presunção de omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, envolvendo a prática reiterada e valores omitidos expressivos, que por si só, foram suficientes para afastar a Súmula Carf nº 25 e qualificar a multa. Também nesse caso a fiscalização precisou requisitar a movimentação financeira do contribuinte junto a terceiros.

Assim sendo, considero demonstrada a divergência de entendimentos quanto a essa matéria através dos dois paradigmas apresentados.

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria ligada à qualificação da multa de ofício.

A PGFN argumenta que a Súmula CARF nº 25 somente seria aplicável na hipótese de simples omissão, ou seja, *aquelas hipóteses em que a fiscalização não empreende maiores investigações para se constatar a omissão de receitas, limitando-se, por exemplo, a conferir extratos bancários e cotejá-los com as declarações do contribuinte; é também o caso em que se observa apenas a omissão de alguns poucos depósitos em um único período de apuração; ou ainda o caso em que a omissão verificada, não se mostra expressiva diante das receitas declaradas.* Entende inadmissível que em hipóteses como a presente, na qual a fiscalização verificou que a conduta omissiva foi repetida de forma sistemática, que o contribuinte mantinha contas bancárias à margem de sua escrituração e que omitiu parcela significativa de suas receitas, esteja-se diante de mera hipótese de presunção de omissão. Reporta-se aos critérios expostos no Acórdão nº 9202-002.180 para admissibilidade do recurso especial em tais circunstâncias, e conclui:

Assim, tendo em vista os acórdãos paradigmas levantados, as razões recursais que serão a seguir delineadas e as próprias provas carreadas aos autos, conclui-se que não se trata de hipótese em que a mera presunção de omissão de receitas teria acarretado a qualificação da multa. Trata-se, sim, de caso em que a fiscalização foi mais além, demonstrando que o contribuinte agiu de forma dolosa, o que justifica a qualificação da multa.

No mérito, depois de indicar a legislação que entende contrariada, argumenta que:

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.” (sem destaques no original).

O mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Dispõem tais artigos:

[...]

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias, em omitir quantias expressivas de suas receitas, mantendo à margem da escrituração contábil e fiscal contas correntes em instituições financeiras, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as consequências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”.

(sem negrito no original).

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez³ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

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

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

iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

³ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7ª ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a qualificação da penalidade.

Cientificada em 03/07/2017 (e-fls. 4537), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 17/07/2017 (e-fls. 4538) questionando a admissibilidade do recurso porque a PGFN, *além de não demonstrar precisamente a divergência indicada do V. Acórdão Recorrido, com os V. Acórdãos paradigmas de confronto, apresenta na tentativa de sua reforma, decisões que não se assemelham ao caso debatido nestes autos*. Não teria sido indicada a divergência jurisprudencial nas peças processuais e os paradigmas *embasaram-se em situações fáticas específicas, que não podem ser simplesmente transportadas para estes autos, que apresenta cenário fático próprio e teve como ponto principal, a não comprovação que os ingressos em contas correntes bancárias fossem efetivamente receitas omitidas*.

Em seu entendimento, os paradigmas apresentariam *comprovação dos tipos penais previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei Federal nº 4.502-64*, e neles, também, os contribuintes fiscalizados *reiteradamente se indispuseram a colaborar com a fiscalização, mantendo contas bancárias à margem da escrituração contábil*. Complementa que:

No entanto, no presente caso, a tributação decorreu da não comprovação parcial de alguns depósitos, e **a Autoridade Fiscal não logrou êxito em comprovar que a Recorrida tenha praticado atos tendenciosos a procrastinar ou tumultuar o processo fiscal**.

Como se observa, **a utilização de decisões paradigmas embasadas em situações fáticas diversas das apuradas nos autos, sem confrontação precisa que justificam a divergência**, não são por si só, suficientes para reativar a discussão jurídica que envolve a ausência de elementos necessários para qualificação da multa punitiva lançada nos autos.

No mérito, observa que a PGFN pretende rediscutir matéria fática e discorda da afirmada caracterização da hipótese do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96 aduzindo que:

Ora, a jurisprudência deste Tribunal Administrativo tem se firmado no sentido de que, **para qualificação ou até mesmo agravamento da penalidade é necessário que a conduta do sujeito passivo esteja associada um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal**. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo.

Mesmo que fosse o caso, a Recorrente sempre atendeu as intimações exaradas pela Delegacia da Receita Federal, inexistindo provas quanto ao embaraço do ato fiscalizatório.

Ademais, também é **inexistente nos autos qualquer prova de que os ingressos em conta correntes foram efetivamente receitas omitidas**.

O que se denota, na bem da verdade, são presunções que não servem por si só, para criar nova hipótese não prevista em lei, para qualificação da multa.

Logo, inaplicável a qualificação da multa de ofício em face da suposição de prática reiterada por dois anos-calendários, bem como em razão do patamar dos valores omitidos, porquanto que inexistente tal previsão na legislação de regência.

Cita acórdãos que afastam o agravamento da penalidade por não atendimento a intimação, na hipótese de o procedimento fiscal ser desenvolvido com informações de terceiros, ou ensejar a presunção de omissão de receitas/rendimentos, e pede que seja negado conhecimento ao recurso especial ou, alternativamente, que lhe seja negado provimento, *mantendo a decisão Recorrida inalterada*.

Providenciado o desmembramento do crédito tributário mantido no acórdão recorrido (e-fl. 4579), os autos retornaram ao CARF para apreciação do recurso especial interposto. Em 10/10/2019 a Contribuinte requereu cópia dos autos (e-fls. 4584/4588).

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte pede o não conhecimento do recurso fazendário por ausência de demonstração analítica da divergência, bem como em razão da dessemelhança entre os acórdãos comparados.

A PGFN demonstra o dissídio jurisprudencial a partir do destaque, no voto condutor do recorrido, da acusação fiscal de reiteração da conduta infracional, além da utilização de *contas correntes controladas à margem* da escrituração da Contribuinte *para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas*. E confronta estas circunstâncias com as que extrai da ementa do paradigma nº 9101-001.307, que afirma o cabimento da qualificação da penalidade frente à *conduta consistente e reiterada do contribuinte de omitir receitas, utilizando-se de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil e fiscal*.

Ou seja, ainda que se reportando apenas à ementa do paradigma, a PGFN demonstra a divergência em face de argumentos do voto condutor do acórdão recorrido, de modo que eventual vício na demonstração não é de natureza formal, mas sim material, caso infirmadas estas referências.

Da mesma forma, em relação ao paradigma nº 1201-001.162, a PGFN entende evidenciada a divergência pela comprovação de prática dolosa, indicada em sua ementa, a partir da referência, em seu voto condutor, da reiteração da conduta omissiva em todos os meses dos anos de 2004 e 2005, além da relevância dos valores envolvidos, também referentes a depósitos bancários de origem não comprovada.

Quanto à similitude, importa observar que o voto condutor do acórdão recorrido, ao se referir à utilização de contas correntes à margem da escrituração, assim o faz justamente para dizer que não haveria provas neste sentido. Veja-se:

No Termo de Verificação Fiscal a fls. 79/80, o Autuante assim justifica a qualificação da multa de ofício:

“89. No caso concreto sob análise, a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração **para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas**, as quais não foram oferecidas à tributação, tendo sido empregada para os mais variados fins, como a compra de ativos próprios, o custeio de bens particulares dos sócios, a quitação da folha de pagamento paralela e de outros dispêndios, ficando clara a ocorrência de um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica.

90. Ressalte-se que ao ser intimada a disponibilizar os extratos de todas as contas bancárias movimentadas nos anos de 2004 e 2005 (doc. 1), a fiscalizada só entregou as cópias dos documentos relativos às contas correntes contabilizadas (doc. 4), omitindo deliberadamente a informação sobre a existência das demais contas, cujo conhecimento por parte desta Fiscalização somente se tornou possível por intermédio da documentação coletada perante terceiros, no caso, as instituições financeiras.

91. Saliente-se que não se trata de um equívoco isolado ou casual, mas de um estratagema que vem se repetindo ao longo do tempo, verificando-se que foi reiteradamente praticado por todo o período sob fiscalização.”.

A conclusão de que a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas decorre de uma presunção, pois não há prova direta nos autos de que os ingressos em conta correntes fosse efetivamente receita omitidas. O que restou demonstrado nos autos foi o indício, ou seja, depósitos bancários de origem não comprovada, a partir, daí, com base no art. 42 da Lei 9.430/96, o Autuante presumiu que tais ingressos seriam receitas omitidas. Assim, entendendo aplicável *in casu* a Súmula CARF nº 25, cujo verbete assim dispõe:

[...]

Há divergência assim manifestada em declaração de voto do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão recorrido:

Penso que, desta feita, não se deve aplicar pura e simplesmente a Súmula CARF nº 25, pois embora o lançamento tenha sido lastreado em presunção legal de omissão de receitas apuradas com base em créditos bancários de origem não comprovada, a autoridade fiscal apontou que sua escrituração omitiu o registro da sua movimentação financeira em diversas contas junto aos bancos, durante todo o período fiscalizado (anos 2004 e 2005), e que o fato somente foi identificado mediante apurações junto a terceiros, revelando-se a clara intenção de subtrair ao conhecimento do Fisco de significativa movimentação, que ao fim e ao cabo representava omissão de receitas, uma vez não comprovada a sua origem.

Assim, dada a magnitude dos valores omitidos e a reiterada omissão do seu registro ao longo de dois anos-calendário consecutivos, resta, no meu entender, caracterizada a prática dolosa com vistas a suprimir ou reduzir significativa parcela dos tributos efetivamente devidos.

A hipótese dos autos, portanto, é de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários constatados em movimentação financeira mantida à margem da contabilidade, em montantes significativos e reiteradamente (dois anos-calendários).

Já o paradigma nº 9101-001.307 expressa em seu voto condutor o que apontado pela PGFN a partir de sua ementa: a reiteração da conduta de manter contas bancárias à margem da escrituração contábil afasta a possibilidade de erro e autoriza concluir pela existência da intenção que determina a qualificação da penalidade. Veja-se:

Não se discorda do ilustre Conselheiro, quanto a ser desnecessária a reiteração da conduta para tipificação estabelecida nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. De fato, dependendo da espécie de ação ou omissão praticada, basta apenas uma para caracterizar uma das figuras tratadas naqueles dispositivos.

Contudo, em relação a outras, a consistência/reiteração é elemento relevante para que se diferencie o simples erro da intenção de subtrair fatos ao conhecimento do fisco.

Tal como registrou o voto condutor, não é tão somente a reiteração que revela o dolo, mas sim as circunstâncias da conduta.

No caso, a empresa manteve à margem da escrituração contábil e fiscal quatro contas correntes em instituições financeiras, às quais a Receita Federal teve acesso por meio de RMF. A partir da movimentação financeira nessas contas foi apurada a omissão de receitas.

Não há como, diante dessa situação, entender que se tratou de equívoco do contribuinte, e que não houve intenção de impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Nesses termos, entendo deva ser confirmada a decisão recorrida, razão porque, NEGOLHE provimento.

Esclareça-se que o voto condutor do paradigma nº 9101-001.307 menciona que o *acórdão recorrido refere-se a empresa tributada pelo lucro real, e as informações relativas às contas não escrituradas não foram disponibilizadas ao Fisco pelo contribuinte, tendo sido obtidas diretamente das instituições financeiras, por meio de RMF*. Mas assim o faz para afirmar a dessemelhança com o paradigma no qual a movimentação financeira, também não escriturada, foi apresentada ao Fisco mediante entrega dos correspondentes extratos, e ainda assim concluir que *a divergência de interpretações restou efetivamente demonstrada no que se refere à caracterização do dolo*, a evidenciar que a entrega dos extratos ao Fisco durante o procedimento fiscal era elemento irrelevante para aferição do cabimento da qualificação da penalidade.

No paradigma nº 1201-001.162, a reiteração da conduta de omitir receitas nos anos-calendário 2004 e 2005, por valores significativos, indicariam dolo, ainda que a omissão seja aferida por presunção a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. É o que consta de seu voto condutor:

Argumenta a recorrente que a qualificação da multa de ofício deve ser afastada pois não restou comprovado o evidente intuito da empresa em fraudar o Fisco.

Ocorre que, de acordo com os elementos presentes nos autos, comprovado está que a conduta da contribuinte não decorreu de mero erro ou negligência, mas sim de sua vontade livre e consciente (dolo) de cometer sonegação fiscal, a teor do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Realmente, restou provado que a empresa omitiu receitas em 2004 no montante de R\$ 5.027.580,78, havendo informado em sua declaração simplificada apenas R\$ 872.488,33. No ano de 2005 a situação se agrava, com omissão de R\$ 5.524.472,53 e faturamento declarado de apenas R\$ 795.845,17.

A reiteração da conduta omissiva em todos os meses dos anos de 2004 e 2005, bem como a relevância dos valores omitidos quando comparado com as receitas declaradas, comprovam que a conduta da contribuinte, como dito, não é fruto de erro ou negligência, mas sim de dolo.

Em outras palavras, não se trata aqui de “*simples*” omissão de receitas, tal como descrito na primeira parte da Súmula CARF nº 25, mas de omissão de receita cuja reiteração e relevância dos valores envolvidos afastam a hipótese de a conduta do sujeito passivo tenha decorrido de mero erro ou culpa.

Registre-se que o paradigma nº 1201-001.162 tratou de sujeito passivo optante pelo Simples Federal, mas esta circunstância não é referida para avaliação da penalidade cabível, senão pela menção de que a informação das receitas ao Fisco se deu por meio de declaração simplificada. Determinante, como se vê, foi a reiteração e a relevância dos valores omitidos, ainda que presumidos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Note-se, inclusive, que a partir de circunstâncias fáticas semelhantes o acórdão recorrido e o paradigma nº 1201-001.162 chegam a interpretações diferentes acerca do alcance da Súmula CARF nº 25, de modo que o fato de o acórdão recorrido estar fundamentado em súmula não impede a admissibilidade do recurso especial, como inclusive consignado em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.212, em circunstâncias semelhantes:

Entendo, porém, que evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, os argumentos adotados para concluir por uma interpretação divergente da legislação tributária – no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em seus dispositivos que, em diferentes redações ao longo do tempo, regem a qualificação da penalidade – constituem, aqui, a essência do dissídio jurisprudencial, de modo que o fato de um dos acórdãos

comparados não adentrar a determinada súmula do CARF não pode, necessariamente, afetar o conhecimento do recurso especial. Eventualmente esta discussão pode ter relevo se o acórdão paradigma contrariar súmula e, assim, incidir da vedação do art. 67, §12 do Anexo II do RICARF. Aqui, porém, as Súmulas CARF nº 14 e 25 são trazidas apenas em reforço à conclusão de existir, ou não, elementos adicionais à presunção de omissão de receitas para justificar a qualificação da penalidade, especialmente tendo em conta a dicção aberta dos referidos enunciados. Aliás, por terem tal característica, não posso admitir que tais súmulas constituam fundamento autônomo num contexto no qual se busca definir se há “simples” omissão de receitas e se a qualificação da penalidade é justificada, “por si só” pela presunção de omissão de receitas. Na minha visão, elas integram o mesmo fundamento que foi validamente atacado pela PGFN.

Assim, validamente demonstrado o dissídio jurisprudencial a partir dos paradigmas indicados, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a

apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DAFON 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 autuada 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 autuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

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

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

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

1.2 – *Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).*

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

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

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

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

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

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências

de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto) e 9101-005.522 (Shock Energia Ltda). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimir as bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei 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*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano).

No presente caso, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que nos anos-calendário 2004 e 2005 apresentou à autoridade fiscal escrituração na qual foram omitidas diversas contas bancárias mantidas junto ao Bancos do Brasil, Bradesco, HSBC e Caixa Econômica Federal. Exigida escrituração auxiliar com detalhamento da movimentação financeira, bem como a comprovação da origem dos depósitos bancários verificados nas contas

não escrituradas, a Contribuinte apresentou justificativas assim consolidadas no Termo de Verificação Fiscal:

2. De acordo com o conteúdo do aludido documento elaborado pela empresa, o montante de créditos a comprovar atinge R\$97.088.926,09. Desse total, a contribuinte entende que devem ser excluídos R\$6.517.195,37 a título de cheques devolvidos ou descontados, R\$18.552.083,16 que se referem a desbloqueio/estornos, R\$4.309.763,41 objeto de transferências entre contas da mesma titularidade e R\$46.960.875,83 correspondentes a recebimentos por cobranças que no entender da fiscalizada foram oferecidos à tributação, não tendo conseguido demonstrar a origem dos R\$20.749.008,32 restantes.

A autoridade fiscal demandou esclarecimentos complementares acerca do oferecimento à tributação das receitas antes referidas, especificamente sobre como a Contribuinte *procedera ao registro desses eventos em sua contabilidade, e a apresentar elementos comprobatórios correspondentes*. Em resposta, disse a Contribuinte que:

"Quanto ao registro dos créditos recebidos de clientes por vendas devidamente reconhecidas como receitas na contabilidade e na DIPJ, de contas bancárias não contabilizadas, as mesmas se deram através da conta caixa, sendo que tais valores foram lançados diariamente na referida conta, sob o histórico de 'Baixa de Duplicatas Recebidas Nesta Data'.

A comprovação do reconhecimento como receita se dá pela comparação entre a receita reconhecida no período a título de vendas e os efetivos recebimentos, através da conta Banco conta movimento e da conta Caixa."

A autoridade fiscal admitiu como comprovados apenas os créditos referentes a *devoluções, estornos e transferências entre contas da mesma titularidade*, correspondente a R\$ 20.672.501,37 do total de R\$ 98.741.725,21 mantido à margem da escrituração contábil nos anos-calendário 2004 e 2005. Quanto à justificativa apresentada, consignou que:

23. Todavia, uma análise superficial dessa argumentação é suficiente para evidenciar que a pretensão da fiscalizada não pode ser integralmente acolhida, visto que as entradas na conta Caixa, motivadas por baixa de duplicatas, atingem R\$27.251.013,08 (doc. 22), sendo matematicamente impossível que tenham sido tributados os R\$46.960.875,83 creditados nas contas bancárias paralelas, a título de cobrança decorrente de receitas auferidas.

24. Concretamente, a epígrafa só conseguiu demonstrar que os recebimentos da cliente Leroy Merlin Cia Brasileira de Bricolagem, nos montantes a seguir listados, encontram-se amparados por notas fiscais:

[...]

25. Exemplificando, seguem anexas cópias dos documentos fiscais (doc. 23) relativos aos depósitos abaixo discriminados, feitos pela Leroy Merlin em favor da Cerâmica Formigres na conta mantida no Bradesco:

[...]

26. Com relação aos R\$27.251.013,08 supracitados, não há como reconhecer a pretensão da contribuinte em se desonerar da tributação sobre esse total, sem elementos probatórios consistentes, mormente diante de uma situação em que volumosos recursos deixaram de ser adequadamente registrados na escrituração oficial.

27. Ademais, fazendo uma comparação entre sua receita bruta declarada e o montante dos créditos financeiros nas contas bancárias contabilizadas, obtém-se o seguinte resultado:

[...]

28. A despeito de se tratar de um cotejamento rudimentar e meramente ilustrativo, essa projeção serve para indicar que os créditos nas contas bancárias contabilizadas, somados às exclusões relativas aos pagamentos efetuados pela Leroy Merlin, aproxima-se da receita bruta anual declarada pela empresa, destituindo de sentido lógico a afirmação de que as entradas na conta caixa representam reconhecimento de receitas de sua atividade operacional, recebidas inicialmente por intermédio das contas bancárias paralelas, ocultadas do Fisco de maneira premeditada, para depois serem supostamente oficializados por meio de uma metodologia completamente avessa às regras estipuladas pela legislação comercial, contábil e fiscal.

Observando que *a pretensão de se enquadrar em outro regime de tributação, no caso o lucro arbitrado, não serve como escusa* para a supressão integral do registro da movimentação financeira, e invocando a legislação de regência, a autoridade fiscal conclui que:

36. Levando em conta esse conjunto de circunstâncias e diante da ausência de provas conclusivas aptas a demonstrar que todos os créditos relativos às cobranças bancárias teriam sido reconhecidos como receitas, a justificativa da empresa será acolhida parcialmente, excluindo-se do montante a tributar as quantias recebidas por meio da conta corrente não contabilizada mantida no Banco Bradesco, correspondentes aos pagamentos realizados pela cliente Leroy Merlin, os quais são os únicos que comprovadamente se vinculam a notas fiscais expedidas pela Cerâmica Formigres.

37. Desse modo, será efetuado o lançamento de ofício tendo como base a omissão de receitas no total de R\$ 72.178.385,19, resultante da subtração de R\$5.890.838,65 do montante de R\$ 78.069.223,84, descrito no item 20 retro.

Para além disso, a autoridade fiscal relata informações prestadas por terceiros beneficiados com pagamentos das contas mantidas à margem da contabilidade e consigna que:

52. O conteúdo dessas respostas (doc. 24) evidencia que paralelamente ao desvio de receitas auferidas, ocorreu um efetivo acréscimo patrimonial, uma aquisição de disponibilidade econômica em benefício da fiscalizada e de seus administradores, utilizada não somente para adquirir ativos próprios, mas também para custeio de bens particulares dos sócios.

[...]

57. Analisando a sua escrituração oficial, conclui-se que os salários constantes das folhas de pagamento mensais foram quitados por meio de débitos efetuados na conta corrente contabilizada, de nº 590-1, da Caixa Econômica Federal. Pelo que se constatou, além dessas quantias, a empresa efetuou outros pagamentos a funcionários, sacando numerário da conta corrente não escriturada, de nº 591-0.

[...]

60. Por meio desse estratagema, a fiscalizada almejou afastar a incidência dos tributos e contribuições incidentes sobre a folha de salários, já que escriturou somente uma parcela da remuneração efetivamente paga aos empregados, com a clara intenção de ludibriar o Fisco.

Finalizando, a autoridade lançadora assim descreve as características dos valores tributados como receitas omitidas:

70. É importante destacar que segundo o teor dos extratos coligidos, uma grande parte desses créditos é derivada de cobranças bancárias. A expressão "cobrança bancária" se refere à operação pela qual um banco é incumbido das tarefas de recebimentos de títulos emitidos em favor de empresas, por conta das vendas que estas realizam.

71. Aliás, ao tentar demonstrar que cobranças bancárias no total de R\$46.960.875,83 já teriam sido tributadas, a própria fiscalizada reconheceu que esse montante decorreu de receitas auferidas, conforme docs. 17 e 20. Como já dito anteriormente, com base nessas alegações, conseguiu comprovar que os pagamentos feitos pela Leroy Merlin, no total de R\$5.890.838,65, deveriam ser excluídos do montante a tributar.

72. Assim, se por um lado as provas produzidas pela contribuinte esclareceram que os depósitos da cliente Leroy Merlin vinculam-se a vendas amparadas por notas fiscais, por outro, essas mesmas provas indicam que os demais créditos com o histórico "cobranças bancárias" se referem efetivamente a receitas de sua atividade, configurando-se um contra-senso afirmar o contrário futuramente.

[...]

89. No caso concreto sob análise, a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas, as quais não foram oferecidas à tributação, tendo sido empregada a os mais variados fins, como a compra de ativos próprios, o custeio de bens particulares dos sócios, a quitação da folha de pagamento paralela e de outros dispêndios, ficando clara a ocorrência de um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica.

90. Ressalte-se que ao ser intimada a disponibilizar os extratos de todas as contas bancárias movimentadas nos anos de 2004 e 2005 (doc. 1), a fiscalizada só entregou as cópias dos documentos relativos às contas correntes contabilizadas (doc. 4), omitindo deliberadamente a informação sobre a existência das demais contas, cujo conhecimento por parte desta Fiscalização somente se tornou possível por intermédio da documentação coletada perante terceiros, no caso, as instituições financeiras.

91. Saliente-se que não se trata de um equívoco isolado ou casual, mas de um estratagema que vem se repetindo ao longo do tempo, verificando-se que foi reiteradamente praticado por todo o período sob fiscalização.

A acusação fiscal, portanto, é suportada pela reunião de elementos de convicção que apontam para a movimentação de receitas da atividade em contas bancárias à margem da escrituração e que se prestaram a diversos pagamentos, também sem os correspondentes registros contábeis, em favor da pessoa jurídica ou de seus administradores. A própria fiscalizada reconheceu que os valores recebidos a título de cobrança corresponderiam a receitas da atividade, mas não provou sua escrituração e a autoridade fiscal somente conseguiu inferir este registro a partir das operações de um de seus clientes. Restaram, assim, créditos no total de R\$ 46.960.875,83 a título de cobranças bancárias não escrituradas nos anos-calendário de 2004 e 2005, integrantes dos depósitos bancários de origem não comprovada correspondentes a montantes mensais entre R\$ 2,3 milhões e R\$ 4 milhões, totalizando R\$ 72.178.385,19 nos dois anos auditados.

Diante das premissas anteriormente fixadas, a qualificação da penalidade deve ser mantida em relação aos créditos tributários correspondentes às receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários creditados sob o histórico de cobrança. Esta evidência, associada ao reconhecimento da Contribuinte de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade, e à destinação dos valores mantidos à margem da contabilidade em benefício da pessoa jurídica e de seus administradores, inclusive para pagamento de empregados sem a correspondente incidência de contribuições previdenciárias, são elementos suficientes para concluir que a Contribuinte tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis e, assim, 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.

Tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *a conclusão de que a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas decorre de uma presunção, pois não há prova direta nos autos de que os ingressos em conta correntes fosse efetivamente receitas omitidas*. De fato, 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 supressão, da escrituração, dos depósitos bancários com histórico de cobrança, em conduta reiterada e de valores significativos, mormente tendo em conta a destinação dada aos recursos mantidos em tais contas bancárias mantidas à margem da escrituração.

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 nº 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-fé 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.

Em tais circunstâncias, resta inaplicável a 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.*) a essa parcela da exigência. Quanto aos demais créditos tributários correspondentes a outros depósitos

bancários de origem não comprovada, já se afirmou que 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.

Por tais razões, deve ser DADO PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer a qualificação da penalidade sobre os créditos tributários correspondentes a depósitos bancários sob o histórico de cobrança.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor para expor as razões pelas quais, no mérito, prevaleceu a decisão por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O voto vencido da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa descreve de forma minuciosa a acusação fiscal, e peço vênica para reproduzi-lo, a fim de contextualizar a questão em debate:

(...)

No presente caso, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que nos anos-calendário 2004 e 2005 apresentou à autoridade fiscal escrituração na qual foram omitidas diversas contas bancárias mantidas junto ao Bancos do Brasil, Bradesco, HSBC e Caixa Econômica Federal. Exigida escrituração auxiliar com detalhamento da movimentação financeira, bem como a comprovação da origem dos depósitos bancários verificados nas contas não escrituradas, a Contribuinte apresentou justificativas assim consolidadas no Termo de Verificação Fiscal:

2. De acordo com o conteúdo do aludido documento elaborado pela empresa, o montante de créditos a comprovar atinge R\$97.088.926,09. Desse total, a contribuinte entende que devem ser excluídos R\$6.517.195,37 a título de cheques devolvidos ou descontados, R\$18.552.083,16 que se referem a desbloqueio/estornos, R\$4.309.763,41 objeto de transferências entre contas da mesma titularidade e R\$46.960.875,83 correspondentes a recebimentos por cobranças que no entender da fiscalizada foram oferecidos à tributação, não tendo conseguido demonstrar a origem dos R\$20.749.008,32 restantes.

A autoridade fiscal demandou esclarecimentos complementares acerca do oferecimento à tributação das receitas antes referidas, especificamente sobre como a Contribuinte procedera ao registro desses eventos em sua contabilidade, e a apresentar elementos comprobatórios correspondentes. Em resposta, disse a Contribuinte que:

"Quanto ao registro dos créditos recebidos de clientes por vendas devidamente reconhecidas como receitas na contabilidade e na DIPJ, de contas bancárias não contabilizadas, as mesmas se deram através da conta caixa, sendo que tais valores foram lançados diariamente na referida conta, sob o histórico de 'Baixa de Duplicatas Recebidas Nesta Data'.

A comprovação do reconhecimento como receita se dá pela comparação entre a receita reconhecida no período a título de vendas e os efetivos recebimentos, através da conta Banco conta movimento e da conta Caixa."

A autoridade fiscal admitiu como comprovados apenas os créditos referentes a devoluções, estornos e transferências entre contas da mesma titularidade, correspondente a R\$ 20.672.501,37 do total de R\$ 98.741.725,21 mantido à margem da escrituração contábil nos anos-calandário 2004 e 2005. Quanto à justificativa apresentada, consignou que:

23. Todavia, uma análise superficial dessa argumentação é suficiente para evidenciar que a pretensão da fiscalizada não pode ser integralmente acolhida, visto que as entradas na conta Caixa, motivadas por baixa de duplicatas, atingem R\$27.251.013,08 (doc. 22), sendo matematicamente impossível que tenham sido tributados os R\$46.960.875,83 creditados nas contas bancárias paralelas, a título de cobrança decorrente de receitas auferidas.

24. Concretamente, a epígrafa só conseguiu demonstrar que os recebimentos da cliente Leroy Merlin Cia Brasileira de Bricolagem, nos montantes a seguir listados, encontram-se amparados por notas fiscais:

[...]

25. Exemplificando, seguem anexas cópias dos documentos fiscais (doc. 23) relativos aos depósitos abaixo discriminados, feitos pela Leroy Merlin em favor da Cerâmica Formigres na conta mantida no Bradesco:

[...]

26. Com relação aos R\$27.251.013,08 supracitados, não há como reconhecer a pretensão da contribuinte em se desonerar da tributação sobre esse total, sem elementos probatórios consistentes, mormente diante de uma situação em que volumosos recursos deixaram de ser adequadamente registrados na escrituração oficial.

27. Ademais, fazendo uma comparação entre sua receita bruta declarada e o montante dos créditos financeiros nas contas bancárias contabilizadas, obtém-se o seguinte resultado:

[...]

28. A despeito de se tratar de um cotejamento rudimentar e meramente ilustrativo, essa projeção serve para indicar que os créditos nas contas bancárias contabilizadas, somados às exclusões relativas aos pagamentos efetuados pela Leroy Merlin, aproxima-se da receita bruta anual declarada pela empresa, destituindo de sentido lógico a afirmação de que as entradas na conta caixa representam reconhecimento de receitas de sua atividade operacional, recebidas inicialmente por intermédio das contas bancárias paralelas, ocultas do Fisco de maneira premeditada, para depois serem supostamente oficializados por meio de uma metodologia completamente avessa às regras estipuladas pela legislação comercial, contábil e fiscal .

Observando que a pretensão de se enquadrar em outro regime de tributação, no caso o lucro arbitrado, não serve como escusa para a supressão integral do registro da movimentação financeira, e invocando a legislação de regência, a autoridade fiscal conclui que:

36. Levando em conta esse conjunto de circunstâncias e diante da ausência de provas conclusivas aptas a demonstrar que todos os créditos relativos às cobranças bancárias teriam sido reconhecidos como receitas, a justificativa da empresa será acolhida parcialmente, excluindo-se do montante a tributar as quantias recebidas por meio da conta corrente não contabilizada mantida no Banco Bradesco, correspondentes aos pagamentos realizados pela cliente Leroy Merlin, os quais são os únicos que comprovadamente se vinculam a notas fiscais expedidas pela Cerâmica Formigres.

37. Desse modo, será efetuado o lançamento de ofício tendo como base a omissão de receitas no total de R\$ 72.178.385,19, resultante da subtração de R\$5.890.838,65 do montante de R\$ 78.069.223,84, descrito no item 20 retro.

Para além disso, a autoridade fiscal relata informações prestadas por terceiros beneficiados com pagamentos das contas mantidas à margem da contabilidade e consigna que:

52. O conteúdo dessas respostas (doc. 24) evidencia que paralelamente ao desvio de receitas auferidas, ocorreu um efetivo acréscimo patrimonial, uma aquisição de disponibilidade econômica em benefício da fiscalizada e de seus administradores, utilizada não somente para adquirir ativos próprios, mas também para custeio de bens particulares dos sócios.

[...]

57. Analisando a sua escrituração oficial, conclui-se que os salários constantes das folhas de pagamento mensais foram quitados por meio de débitos efetuados na conta corrente contabilizada, de nº 590-1, da Caixa Econômica Federal. Pelo que se constatou, além dessas quantias, a empresa efetuou outros pagamentos a funcionários, sacando numerário da conta corrente não escriturada, de nº 591-0.

[...]

60. Por meio desse estratagema, a fiscalizada almejou afastar a incidência dos tributos e contribuições incidentes sobre a folha de salários, já que escriturou somente uma parcela da remuneração efetivamente paga aos empregados, com a clara intenção de ludibriar o Fisco.

Finalizando, a autoridade lançadora assim descreve as características dos valores tributados como receitas omitidas:

70. É importante destacar que segundo o teor dos extratos coligidos, uma grande parte desses créditos é derivada de cobranças bancárias. A expressão "cobrança bancária" se refere à operação pela qual um banco é incumbido das tarefas de recebimentos de títulos emitidos em favor de empresas, por conta das vendas que estas realizam.

71. Aliás, ao tentar demonstrar que cobranças bancárias no total de R\$46.960.875,83 já teriam sido tributadas, a própria fiscalizada reconheceu que esse montante decorreu de receitas auferidas, conforme docs. 17 e 20. Como já dito anteriormente, com base nessas alegações, conseguiu comprovar que os pagamentos feitos pela Leroy Merlin, no total de R\$5.890.838,65, deveriam ser excluídos do montante a tributar.

72. Assim, se por um lado as provas produzidas pela contribuinte esclareceram que os depósitos da cliente Leroy Merlin vinculam-se a vendas amparadas por notas fiscais, por outro, essas mesmas provas indicam que os demais créditos com o histórico "cobranças bancárias" se referem efetivamente a receitas de sua atividade, configurando-se um contra-senso afirmar o contrário futuramente.

[...]

89. No caso concreto sob análise, a fiscalizada utilizou-se de contas correntes controladas à margem de sua escrituração para receber uma expressiva parcela de suas receitas de vendas, as quais não foram oferecidas à tributação, tendo sido empregada a os mais variados fins, como a compra de ativos próprios, o custeio de bens particulares dos sócios, a quitação da folha de pagamento paralela e de outros dispêndios, ficando clara a ocorrência de um acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica.

90. Ressalte-se que ao ser intimada a disponibilizar os extratos de todas as contas bancárias movimentadas nos anos de 2004 e 2005 (doc. 1), a fiscalizada só entregou as cópias dos documentos relativos às contas correntes contabilizadas (doc. 4), omitindo deliberadamente a informação sobre a existência das demais contas, cujo conhecimento por parte desta Fiscalização somente se tornou possível por intermédio da documentação coletada perante terceiros, no caso, as instituições financeiras.

91. Saliente-se que não se trata de um equívoco isolado ou casual, mas de um estratagema que vem se repetindo ao longo do tempo, verificando-se que foi reiteradamente praticado por todo o período sob fiscalização.

A acusação fiscal, portanto, é suportada pela reunião de elementos de convicção que apontam para a movimentação de receitas da atividade em contas bancárias à margem da escrituração e que se prestaram a diversos pagamentos, também sem os correspondentes registros contábeis, em favor da pessoa jurídica ou de seus administradores. A própria fiscalizada reconheceu que os valores recebidos a título de cobrança corresponderiam a receitas da atividade, mas não provou sua escrituração e a autoridade fiscal somente conseguiu inferir este registro a partir das operações de um de seus clientes. Restaram, assim, créditos no total de R\$ 46.960.875,83 a título de cobranças bancárias não escrituradas nos anos-calendário de 2004 e 2005, integrantes dos depósitos bancários de origem não comprovada correspondentes a montantes mensais entre R\$ 2,3 milhões e R\$ 4 milhões, totalizando R\$ 72.178.385,19 nos dois anos auditados.

(...)

Diante de tal contexto, a i. Relatora conclui que a qualificação da penalidade deveria ser mantida em relação aos créditos tributários correspondentes às receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários creditados sob o histórico de cobrança, por considerar que “esta evidência, associada ao reconhecimento da Contribuinte de que tais

valores corresponderiam a receitas da atividade, e à destinação dos valores mantidos à margem da contabilidade em benefício da pessoa jurídica e de seus administradores, inclusive para pagamento de empregados sem a correspondente incidência de contribuições previdenciárias, são elementos suficientes para concluir que a Contribuinte tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis e, assim, 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”.

Não sem antes manifestar meu profundo respeito aos entendimentos em contrário, e assim pedindo licença para discordar, compreendo que muito embora as circunstâncias acima narradas possam corresponder a indícios de uma *intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis*, tal intenção é, em si, característica da própria infração omissão de receitas, para a qual a legislação tributária prevê, como consequência de sua verificação, exclusivamente a presunção de tributação dos respectivos valores, e não o passo além, que é a qualificação da multa de ofício, majorando-a de 75% para 150%.

Como manifestei com mais detalhes no voto proferido no acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021, assim como o volume e a reiteração não são capazes de justificar a qualificação da multa de ofício em uma autuação por omissão de receitas, também a natureza das receitas não teria tal repercussão, eis que tais circunstâncias são, todas elas, meras características ou qualidades da própria omissão, não passando de exaurimento deste ilícito tributário para o qual a legislação já prevê a consequência específica da tributação por presunção.

Neste sentido, oportuno transcrever os trechos finais daquele voto:

*(...) observo que já prevaleceu neste Colegiado o entendimento de que é caso de se qualificar a multa quando o procedimento fiscal agrega à presunção de omissão de receitas, para além de alegações acerca do volume e reiteração, evidências materiais de que tais valores corresponderiam a **receitas da atividade**. Neste sentido:*

Acórdão 9101-004.724, de 17 de janeiro de 2020

MULTA QUALIFICADA. REITERADA OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE OPERADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO EM VALORES SIGNIFICATIVAMENTE SUPERIORES ÀS RECEITAS DECLARADAS. A prática reiterada de omitir valores significativos de receitas da atividade evidenciadas em créditos bancários de operadoras de cartões de crédito, constatada nas apurações dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário, caracteriza a conduta dolosa e justifica a imputação da multa qualificada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à multa e à decadência e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para restabelecer a multa e afastar a decadência, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. (

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Também neste sentido foram as declarações de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa nos acórdãos nº 9101-005.298 e 9101-005.151.

Por isso a importância de se bem definir a questão colocada para análise nos presentes autos, que, reitero, entendo como sendo: definir se enseja a qualificação da multa de ofício o fato de o sujeito passivo omitir receitas recebidas via cartão de crédito/débito, em volume relevante e em anos-calendário reiterados.

Sobre esse assunto, observo que não se discute que o contribuinte, ao não declarar receitas e, como consequência de tal omissão, deixar de recolher tributos, comete um ilícito tributário. Por isso, aliás, os tributos incidentes sobre as receitas omitidas são cobrados com multa de ofício de 75%, com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que prevê a penalidade aplicável “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Mas, para que se possa qualificar a multa, duplicando-a, é preciso que seja comprovado o dolo do sujeito passivo.

Quanto à reiteração e ao volume, tenho exposto em meus votos meu entendimento de que tais circunstâncias são apenas medidas, ou graduações, da omissão, de maneira que justificar a qualificação da multa na reiteração ou no volume é, em última análise, motivar a exasperação da penalidade na própria omissão.

E assim como a qualificação da penalidade não pode ser motivada na omissão -- conforme reconhecido pelo enunciado das Súmulas CARF 14 e 25 -- ela também não poderia ser baseada em qualquer medida dessa omissão.*

**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 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido, acompanhei o voto do i. Relator conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151, proferido na sessão de 6 de outubro de 2020, que restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de

fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização. Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. (

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Por entender oportuno, reproduzo trechos do voto condutor do acórdão 9101-005.151, que adoto como razões complementares de decidir para o presente caso:

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Irretocáveis, também, as observações do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, em seu voto condutor no acórdão 9101-005.390, julgado na sessão de 10 de março de 2021, que já mencionam também a irrelevância, para fins da caracterização do dolo, do fato de as receitas terem relação com o faturamento:

(...)

A qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, 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.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a verdade material.

Trata-se da prática dos ditos atos dolosos, isto é, fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

Nesse ponto, é importante não perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i)** o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar ou postergar o tributo, bem como de não declarar ou apresentar declaração inexata; e **(ii)** o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o

conhecimento do fato gerador tal como ele se deu na “realidade” e que por isso possui reflexo penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (elemento objetivo). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (elemento subjetivo), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Dito de outro modo: a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam per se a sonegação.

O não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do elemento subjetivo que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

Nenhum reparo cabe à conclusão do Colegiado a quo, portanto, ao afastar a qualificação em face da ausência de fraude.

De fato, a situação fática relatada pela fiscalização demonstra que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receitas, omissão esta que levou ao descumprimento da respectiva obrigação acessória, mas sem qualquer prova acerca do elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributos.

Tanto é assim que os recursos considerados receitas omitidas foram depositado em conta bancária da própria contribuinte (e não de laranja), permitindo ao fisco o acesso direto aos fatos geradores presumidos.

Em relação às receitas financeiras escrituradas, mas não declaradas, cumpre observar que estas foram objeto de retenção de IRRF e foi a partir da consulta do fisco às informações das fontes pagadoras que a fiscalização, em conjunto com os documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, exigiu a diferença dos tributos que deixou de ser recolhida.

Ainda que a contribuinte, ao não declarar e pagar tributos que potencialmente sabiam ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral ou a ética, aos olhos do Direito esta prática não constitui hipótese de qualificação da penalidade, uma vez que o não pagamento de tributo, a falta de declaração ou sua declaração inexata não revelam dolo, fraude ou sonegação fiscal em sentido técnico.

E nem se diga, como pretende fazer crer a Recorrente, que a prática reiterada de omitir receitas permitiria a qualificação. Esta “prática reiterada”, para fins jurídicos, é irrelevante, uma vez que a omissão de receita, nos termos da lei, é objetiva, não admitindo gradação a critério subjetivo do intérprete.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza⁴:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

A lei, na verdade, não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento, número de meses ou sabe-se lá o que) enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, por determinação prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispositivo este que novamente trago à baila:

⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Ora, o não pagamento de tributos e/ou a falta/inexatidão de declaração – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - são hipóteses já tipificadas no Direito Tributário que atraem a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando, portanto, a sua qualificação.

Por mais preconceito que se possa ter do volume de receita que foi omitido, sua origem ou por quanto tempo o contribuinte apresentou declaração inexata ou não declarou, o fato é que estas condutas são insuficiente, aos olhos da própria lei de regência, para exigir a onerosa multa de ofício de 150%.

Como diria Eros Grau⁵, “vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.”

O trecho do voto acima transcrito aborda, para além do volume e da reiteração, a questão acerca da natureza das receitas omitidas (em especial quando menciona que a lei “não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies” e indica como igualmente irrelevante para a qualificação da multa a relação com o faturamento), indicando que também o fato de os valores omitidos consistirem em receitas da atividade da pessoa jurídica não teria influência para a conclusão de que há prova de que restou caracterizado o dolo necessário à qualificação da multa de ofício, por se tratar apenas de mais uma medida de “intensidade” da omissão. Concordo integralmente com tal ponto de vista.

(...)

É que, da forma como entendo, se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente de se tratar de uma receita habitual ou eventual da pessoa jurídica. Como bem esclarecem os enunciados das Súmulas CARF n. 14 e 25, o que se pune com a multa qualificada não é a omissão de receitas em si, mas o dolo em se as omitir. E tal dolo, no meu entender, deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de praticar ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas.

Assim, em síntese, compreendo que a qualidade da receita, isto é, o fato de ela ser ou não oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, nada diz sobre a efetiva prática de ilícitos para se obter o resultado de as omitir, não podendo portanto tal circunstância servir de fundamento para a qualificação da multa de ofício.

Não se nega que a qualidade/natureza da receita omitida e, especificamente, o fato de ela ser oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, permite presumir que o sujeito passivo dificilmente poderia alegar erro quanto à circunstância de saber que tais valores deveriam ter sido declarados e potencialmente tributados. Mas tal presunção (que, ressalte-se, é apenas lógica, e sequer legal) não autoriza que se dê o passo além, que é aplicar da multa de ofício em sua modalidade qualificada – situação que acarreta, inclusive, a formalização de representação fiscais para fins penais.

No caso, não fornecer à fiscalização os extratos das contas bancárias omitidas da escrituração é continuar omitindo. Reiterar essa conduta também é continuar omitindo. É dizer,

⁵ Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

as condutas descritas pela autoridade autuante são todas exaurimento da omissão, não havendo a descrição, ali, da prática de um ilícito em si. Nesse ponto, vale observar que nem mesmo a alegação da autoridade fiscal de que os recursos das contas omitidas foram utilizados também na atividade da pessoa jurídica -- para pagar empregados, comprar ativos e custeio de bens particulares dos sócios -- é capaz de contribuir para a conclusão de que restaria configurado o dolo do sujeito passivo. Isso porque tal circunstância, igualmente, não se reporta a um *ilícito praticado para alcançar o resultado omissão de receitas*. No máximo se poderia cogitar, aí, de utilização dos recursos omitidos na atividade operacional, mas mesmo o crime de lavagem de dinheiro pressupõe infração penal antecedente, a qual deve ser diferente da própria omissão de receitas (visto que tal conduta já possui consequência própria, que é a tributação por presunção).

Em síntese, temos que, para a infração “omissão de receitas”, a consequência jurídica aplicável é a presunção de que os valores omitidos são receitas tributáveis e, portanto, a sua adição às bases de cálculo dos tributos devidos. Características dessa omissão qualificam a própria omissão, para a qual a legislação já prevê consequência jurídica específica, qual seja, a tributação por presunção. A prova de dolo do sujeito passivo na infração omissão de receitas se faz mediante prova da prática de ilícitos visando a alcançar o resultado omissão de receitas, o que, com a devida vênia, não se verifica no caso dos autos.

São essas as razões pelas quais, no mérito, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano