



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.001557/2004-21  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-004.456 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de outubro de 2019  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TUMELINI FOMENTO MERCANTIL LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

A omissão substancial de receita legítima a aplicação de multa qualificada, notadamente quando constatada tal ocorrência ao longo de 4 anos-calendários.

O lançamento tributário expressamente trata do dolo do contribuinte, demonstrando a substancial omissão de rendimentos, aplicando-se o racional da Súmula CARF 25 para manutenção da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei e Lívia de Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.456 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 10925.001557/2004-21

## Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com imposição de multa de 150%, diante da constatação de depósitos bancários não contabilizados em trimestres de 1999, 2000, 2001 e 2002. Ademais, foi laçado IRPJ quanto aos trimestres de 2001 a 2003, com multa de 75%, identificando-se receitas operacionais (atividade não imobiliária). (fls. 5)

Consta do Relatório de Atividade Fiscal a justificativa para a imposição de multa qualificada quanto à primeira infração do lançamento (fls 66, volume 1)

A empresa fiscalizada omitiu, sistemática e reiteradamente receitas nos anos de 1999 a 2002 ao não comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes bancárias e deixar de informar/declarar a Secretaria da Receita Federal, subtraindo a tributação os valores abaixo demonstrados.

A parcela da receita bruta omitida (constante da tabela abaixo) decorrente de valores creditados/depositados em contas correntes bancárias, inclusive contas correntes bancárias mantidas a margem da escrituração contábil, cuja origem dos valores creditados/depositados não foi comprovada, está sendo tributada através do presente Auto de Infração na forma do lucro arbitrado com aplicação da multa de ofício de 150%. (...)

A empresa fiscalizada, através do seu representante legal e do responsável pela escrituração fiscal e contábil, praticou de forma **reiterada** durante o período de abril/1999 a dezembro/2002, ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal inclusive do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ -, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ao manter a margem da contabilidade a movimentação em conta corrente bancária cujos valores creditados/depositados não tiveram sua origem comprovada. (...)

Observe-se os valores creditados/depositados e nas contas correntes da empresa fiscalizada, cuja origem não foi comprovada, no período fiscalizado (1999 a 2002) montaram em R\$13.811.965,30 equivalente a média mensal de R\$306.962,56 (considerando-se 45 meses de movimentação abril/1999 até dezembro/2002).

Ao omitir os valores que integraram a movimentação bancária da empresa fiscalizada o agente (titular da empresa fiscalizada), retardou o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal. A prática desta omissão fez parte da rotina administrativa da empresa fiscalizada, o que comprova que a intenção do agente sempre foi de reduzir os tributos devidos.

A multa foi majorada de acordo com a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 que dispõe em seu artigo 44, inciso II: (...)

A Lei 4.502/1964 dispõe nos citados artigos:

"Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (...)

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 imposto devido, ou 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." (...)

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 560, pdf 161, volume 3), que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (fls. 639).

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 666, volume 4, pdf 3), julgado pela 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme acórdão 103-22.297 (fls. 733, pdf 70), do qual se extrai ementa a seguir:

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.** O mandado de procedimento fiscal se constitui em procedimento administrativo de controle das ações fiscais prescindível para validade do ato de

lançamento tributário realizado por servidor competente nos termos da lei.

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por

homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

**LUCRO ARBITRADO. FACTORING.** As empresas que tem o *factoring* por objeto social estão sujeitas à apuração do IRPJ pelo regime de tributação do lucro real e, conseqüentemente, obrigadas a manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A inexistência de escrituração nesses termos autoriza a apuração *ex officio* com base nos critérios do lucro arbitrado.

/

**MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO CONTABILIZADA. FACTORING.** Caracterizam receitas omitidas os valores creditados em conta de depósito (ou de investimento) mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove,

mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Na determinação *ex officio* da receita omitida por empresa de *factoring*, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96, para que se considere, como receita bruta tributável, a diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido, cabe ao sujeito passivo provar que os depósitos são provenientes de recursos originados da atividade (*factoring*).

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.** O princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigido ao legislador, como fator orientador na produção das leis, e não à autoridade lançadora, que atua apenas na condição de agente aplicador da lei, dentro dos limites e condições por ela fixados.

**MULTA EX OFFICIO. CONFISCO.** O princípio constitucional da (vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não alcança as multas de lançamento *ex officio*.

**MULTA QUALIFICADA.** A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.** A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

O relator do acórdão, ex-conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, opôs embargos de declaração, identificando contradição no acórdão “*especialmente quanto à multa qualificada no percentual de 150%*” (fls. 760). Os embargos foram apreciados pelo Colegiado a quo e acolhidos, reduzindo a multa de ofício ao percentual de 75% (acórdão **103-22.458**, fls. 754).

A Procuradoria foi intimada em 26/09/2006 (fls. 758 – pdf 95, volume 4), interpondo recurso especial em 3/10/2006 (fls. 759). No recurso, pede o restabelecimento da

**multa qualificada**, apontando divergência na interpretação da lei federal com o acórdão **108-07.134 e 107-078776**.

O Presidente da 3ª Câmara admitiu o recurso especial (fls. 808, pdf. 145), *verbis*:

(...)

Transcrevo, no que concerne à matéria, as ementas dos paradigmas:

Acórdão n.º 107-07.776, fls. 767:

"MULTA AGRAVADA — CONTA BANCÁRIA MANTIDA À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO - CABIMENTO - O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta consistente em movimentar recursos em conta bancária à margem da escrituração."

Acórdão n.º 108-07.134, fls. 791:

"CSL — APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA — a conduta da contribuinte ao informar, por meio de declarações entregues ao Fisco, durante anos consecutivos, valores de lucro presumido inferiores aos calculados com base nos elementos constantes dos registros fiscais do ICMS, sem uma justificativa plausível para a contrariedade da legislação de regência, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502/1964."

Da análise dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos paragonados, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 818, volume 4), pedindo a manutenção do acórdão recorrido.

O contribuinte também apresentou recurso especial (fls. 1.008, volume 5, pdf. 142) sustentando divergência na interpretação da lei tributária a respeito de exigência fundamentada no artigo 42, §3º, da Lei n.º 9.430.

O Presidente da 3ª Câmara negou seguimento ao recurso especial do contribuinte (fls. 1.135, volume 6, pdf 45), *verbis*:

Da análise dos acórdãos paragonados, não vislumbro a divergência pretendida, vez que o primeiro acórdão paradigma em seu voto condutor destaca que (fls. 1038): "**Todas as provas** carreadas aos autos, tanto pela autoridade lançadora como pela impugnante demonstram que a atividade desenvolvida pela recorrente era a conhecida como factoring".

Por seu turno o acórdão recorrido em uma decisão bem fundamentada estabelece que: "Entretanto, para que tal interpretação seja aplicável em cada situação específica, faz-se necessária a demonstração, por parte da contribuinte, de que a receita omitida realmente foi originada da sua atividade de factoring, o que não ocorreu no caso concreto, no qual a interessada limitou-se a **alegar sem, no entanto, comprovar a sua afirmação**".

Assim, resta claro que ambos os acórdãos chegam a conclusões distintas, não em matéria legal, mas sim em razão do conjunto probatório trazidos aos autos. (...)

A situação do acórdão paradigma n.º 104-18.440, é completamente diversa do acórdão recorrido, não se prestando para fins de comprovar a divergência arguida. Eis que a fundamentação legal do lançamento (Lei n.º 8021/90) é diversa da fundamentação legal do lançamento ora atacado (Lei n.º 9430/96). O lançamento tratado no acórdão paradigma refere-se a fatos geradores anteriores à vigência da Lei n.º 9430/96. Não há que se falar em divergência na interpretação de leis distintas.

O contribuinte apresentou agravo (fls. 1.150, volume 6), que foi rejeitado pelo então Presidente da CSRF (fls. 1.159).

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial da Procuradoria.

O caso dos autos é de substancial omissão de rendimentos (R\$ 13.811,965,30), quando o contribuinte declarava valores irrisórios ao Fisco, como se observa de documentos ao longo do processo.

Ademais, o Auditor Fiscal autuante demonstrou tal omissão no período de 1999 a 2002:

A empresa fiscalizada, através do seu representante legal e do responsável pela escrituração fiscal e contábil, praticou de forma **reiterada** durante o período de abril/1999 a dezembro/2002, ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal inclusive do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ -, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ao manter a margem da contabilidade a movimentação em conta corrente bancária cujos valores creditados/depositados não tiveram sua origem comprovada. (...)

Observe-se os valores creditados/depositados e nas contas correntes da empresa fiscalizada, cuja origem não foi comprovada, no período fiscalizado (1999 a 2002) montaram em R\$13.811.965,30 equivalente a media mensal de R\$306.962,56 (considerando-se 45 meses de movimentação abril/1999 ate dezembro/2002).

A multa foi imposta no percentual qualificado (150%) apenas quanto à primeira infração, consistente na constatação de depósitos bancários não contabilizados em trimestres de 1999, 2000, 2001 e 2002

O Colegiado *a quo* afastou a multa qualificada, nos seguintes termos, conforme voto condutor do acórdão em julgamento do recurso voluntário:

Os fatos descritos e os elementos trazidos aos autos representam indícios de possíveis operações montadas para evitar, de modo contrário à lei, o pagamento de tributos. Entretanto, indício não significa prova, como deveras sabido.

Como não há prova inequívoca da intenção de fraudar, o fato tributário se encontra no campo da dúvida. Nesses casos, cabe ao aplicador da lei interpretá-la da maneira mais favorável ao contribuinte, exatamente como prescrito pelo artigo 112 do CTN

A jurisprudência administrativa consolidou o entendimento de que casos como o destes autos constituem inexactidão de declaração, sem a suficiente caracterização do elemento subjetivo "evidente intuito de fraude" exigido expressamente pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96 como pressuposto para aplicação da multa de 150%. (...)

O item 1 do auto de infração trata de depósitos bancários mantidos à margem dos registros contábeis, com enquadramento de omissão de receitas nos termos do art. 42 da Lei 9.430/92. (...)

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento; acolho a preliminar de decadência em relação ao fato gerador do segundo trimestre de 1999, quanto a IRPJ e CSLL, e aos fatos geradores até julho (inclusive) de 1999, quanto a PIS e Cofins; e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ex officio para o seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

O acórdão recorrido merece reforma, eis que os fatos descritos pelo Termo de Verificação Fiscal – inclusive para justificar a qualificação da multa de ofício – atestam que houve substancial omissão pelo contribuinte e, assim, o dolo na sua conduta. Com efeito, a omissão substancial de receita em 4 anos, sem que sejam justificados percentuais relevantes da receita apurada pela fiscalização, legitima a aplicação de multa qualificada. Não há mero erro do contribuinte.

Lembro que a Súmula CARF n.º 25 trata da presunção legal de omissão de receita, impedindo a aplicação de multa qualificada sem a comprovação do dolo do contribuinte, na forma dos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/1964:

Súmula CARF n.º 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 n.º 4.502/64. (*grifo nosso*)

No caso destes autos, o lançamento tributário expressamente refere-se ao dolo do contribuinte, comprovando-o com a reiteração da conduta e a substancial omissão indicada. Assim, aplicando o racional da Súmula CARF 25, entendo pela procedência da multa qualificada.

Diante de tais razões, oriento meu voto para **dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, reformando o acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa