



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.720884/2011-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.055 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria IRPJ /Reflexos
Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS SETE COLINAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei n° 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta corrente ou de investimento.

RECEITAS CONTABILIZADAS A MENOR. MULTA QUALIFICADA. INADMISSIBILIDADE.

A apresentação de declarações inexatas, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.

Descabe a aplicação da multa qualificada quando, mesmo tendo informado receitas a menor, as receitas foram apuradas pela fiscalização a partir dos valores declarados em DCTF.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. •

Em decorrência da desqualificação da multa, o prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação é o estabelecido no artigo 150, § 4º, do CTN. Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorreu o pagamento, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária. A regra estabelecida pelo STJ deve ser aplicada de forma objetiva e levando-se em conta o contexto do período de apuração a qual os pagamentos se referem (Se anual ou trimestral).

RECEITAS FINANCEIRAS. OMISSÃO NA DIPJ. LUCRO PRESUMIDO.
LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatada a existência de rendimentos com aplicações financeiras, informados em extratos bancários e não oferecidos à tributação, correto o acréscimo dos mesmos ao Lucro presumido para apuração do imposto devido.

PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevaleceram na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, para ACOLHEREM parcialmente a decadência para o primeiro trimestre de 2006, e no mérito, por maioria de votos, DERAM provimento parcial para desqualificar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Roberto Armond Ferreira da Silva e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis-SC.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Por meio dos Autos de Infração às folhas 699 a 765, foram exigidas da contribuinte acima qualificada as importâncias de R\$ 100.464,31, R\$ 29.549,30, R\$ 136.381,87 e de R\$ 62.170,27, a título, respectivamente, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição para o PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -COFINS e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, acrescidas de multa de ofício de 150% e encargos legais devidos à época do pagamento, apuradas sob as regras do Lucro Presumido, referentes aos fatos geradores ocorridos nos trimestres de 2006, 2007 e 2008.

Em consulta à "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)", do lançamento de IRPJ, verifica-se que a autuação se deu em razão de (i) omissão de receitas de aplicações financeiras e (ii) omissão de receitas por conta de depósitos bancários de origem não identificada, nos termos do art.42 da Lei nº 9.430/96.

A contribuinte apresentou sua impugnação às folhas 786 a 794 , nas quais expõe suas razões de irrisignação que podem ser assim sintetizadas, na ordem em que apresentadas: (i) transcreve várias ementas de julgados administrativos no sentido de demonstrar que não cabe a multa lançada qualificada de 150%; (ii) após citar o enquadramento legal da autuação

(art.287 do RIR/99 e o art.25 da Lei 9.430/96, este último dispositivo para os rendimentos de aplicação financeira), transcreve o art.43 do CTN que define que o imposto incide sobre acréscimo patrimonial e não sobre qualquer renda, razão pela qual "insurge-se contra o fato de considerar como receita omitida os créditos bancários que não puderam ser comprovados com a devida documentação", além de mencionar o art.112 do CTN.

Ao término de sua impugnação, solicita:

- 1) O cancelamento do auto de infração, desconsiderando como receita omitida os depósitos bancários e os rendimentos das aplicações financeiras, conforme fundamentação explicitada pela impugnante;
- 2) Que seja desconsiderado o agravamento da multa de ofício de 150%, reduzindo para o percentual de 75%, conforme direito já comprovado nesta impugnação, caso haja eventual saldo a pagar.

A DRJ Manteve os lançamentos, nos termos das ementas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Depósitos Bancários. Origens. Presunção Legal. Omissão de Receita.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Receitas Financeiras. Omissão na DIPJ. Lucro Presumido. Lançamento de Ofício.

Constatada a existência de rendimentos com aplicações financeiras, informados em extratos bancários e não oferecidos à tributação, correto o acréscimo dos mesmos ao Lucro presumido para apuração do imposto devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Presunções Legais Relativas. Distribuição do ônus da Prova.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Multa de Ofício Qualificada. Duplicação do Percentual da Multa de Ofício. Legitimidade.

Constatado que na conduta da fiscalizada existem as condições previstas nos arts.71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PIS. COFINS. CSLL. Lançamentos Decorrentes. Efeitos da decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- Alega que no processo nº 10925.720916/2011-72 (o qual solicita-se apensação), a contribuinte demonstra que houve equívoco do fisco na lavratura do Auto de Infração de IPI. Este fato, segundo ela, auxiliaria na compreensão de que os depósitos bancários não podem ser presumidos como omissão de receitas, mas apenas como movimentação financeira inerente às pessoas jurídicas.

Exclusão dos períodos de Janeiro a Maio de 2006 em função da Decadência

Processo nº 10925.720884/2011-13
Acórdão n.º **1401-001.055**

S1-C4T1
Fl. 886

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

A princípio cabe esclarecer que os extratos bancários, base da autuação da omissão de receitas por falta de comprovação da sua origem, foram fornecidos espontaneamente pela Recorrente sem a necessidade da expedição de RMF para os bancos, motivo pelo qual se afasta do caso concreto da necessidade de sobrestamento por questão ligada à Repercussão geral no STF.

Decadência

Em face da subsistência da imputação de dolo e fraude, é inaplicável ao caso o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do CTN devendo ser observada a regra prevista no art. 173, I, do CTN, tanto para o IRPJ quanto para as contribuições sociais.

Como a ciência dos lançamentos foi efetivada em 19/05/2011, não se reconhece a decadência em relação aos tributos constituídos ex-officio e relativo ao fato gerador ocorrido no primeiro trimestre de 2006 (período mais antigo), haja vista que o lançamento correspondente somente poderia ter sido efetuado em 2006, iniciando-se a contagem do prazo decadencial, em 01/01/2007, tendo por termo final o dia 31/12/2011.

Afasto, portanto a decadência

Mérito

Conforme relatado, a autuação se deu em razão de (i) omissão de receitas de aplicações financeiras e (ii) omissão de receitas por conta de depósitos bancários de origem não identificada, nos termos do art.42 da Lei nº 9.430/96.

A recorrente defende-se conjuntamente das duas autuações com argumentos que procuram descaracterizar a tributação com base nos depósitos bancários, com alegações de que não existiria fato gerador de imposto de renda, uma vez que não teria havido acréscimo patrimonial.

PRESUNÇÃO LEGAL - Depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos

O art. 42, da Lei nº 9.430/1996 é cristalino ao determinar que a omissão de receitas pode ser caracterizada por meio de valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ora, como se vê da descrição dos fatos, a empresa não apresentou documentação que comprovasse a origem dos recursos daqueles diversos depósitos, a maioria sendo depósitos em espécie. A recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea a origem dos recursos recebidos em conta bancária. Na verdade, a interessada ao invés de tentar provar os fatos alegados, se limita a tecer considerações de direito, no sentido de enfraquecer o lançamento por ter sido lastreado apenas em presunções.

Em verdade, a argumentação da recorrente denota um total desconhecimento da existência do art. 42 da Lei nº 9.430-96 que representa um verdadeiro marco em termos de presunção legal de omissão de receitas, *verbis*:

LEI nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - DOU de 30.12.96

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

Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, o ônus da prova fica invertido, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova à contribuinte. O contribuinte, por sua vez, não logrando êxito nessa tarefa que se lhe impunha, como ocorre no caso presente, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, por presunção legal se toma como verdadeiro que os recursos depositados representam rendimentos do contribuinte. Por se tratar de uma presunção relativa *juris tantum*, somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

Feitas tais digressões e, evidenciada a absoluta licitude do estabelecimento das presunções legais, cumpre dizer que, em relação aos anos-calendários autuados, as alegações trazidas pelo contribuinte mostram-se despropositadas, visto que, o simples fato da existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, conforme dito, não as apresentou.

Ao fisco cabe provar o fato constitutivo do seu direito, no caso em questão, a existência de depósito bancário sem origem comprovada. À recorrente, comprovar a origem desses depósitos.

Nem se pode condicionar a validade dos lançamentos à suposta renda presumida com base em sinais exteriores de riqueza. O próprio artigo 6º, *caput*, da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, excetua hipótese legais outras. Além disso, o parágrafo quinto do mesmo artigo, mencionado pelo recorrente, foi revogado pela Lei nº 9.430/96 (art.88, XVIII):

Lei nº 8.021/90

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

.....

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lei nº 9.430/96

Art. 88. Revogam-se:

.....

XVIII - o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990;

Mantém-se, portanto, a infração relacionada presunção de omissão de receitas por não comprovação da origem dos depósitos.

Em relação à omissão de receitas pela não declaração dos rendimentos financeiros, a Recorrente também não consegue infirmar a autuação. Não constatado nem na DIPJ, nem nas planilhas solicitadas mediante as intimações n.ºs 454/2010 e 043/2010, a inclusão dos rendimentos das aplicações financeiras no cálculo do IRPJ, há de se constatar mesmo a ocorrência de omissão dessas receitas financeiras verificadas a partir dos extratos bancários.

Portanto, mantenho o lançamento

MULTA QUALIFICADA – 150%

Segundo descrição dos fatos no auto de infração, constado do Relatório Fiscal (fls.774):

(...)Os fatos apurados por esta fiscalização se enquadram na situação prevista no §1º, do artigo 44, da Lei acima reproduzida. Ou seja, a fiscalizada reiteradamente, durante pelo menos trinta e seis meses omitiu receitas; sejam elas rendimento de aplicações financeiras, sejam elas provenientes da atividade da empresa; o que evidencia a determinação de reduzir as bases tributárias do: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Não há como imaginar que se trataram de meros erros cometidos nas contabilizações das receitas e nas informações declaradas da DIPJ..(...)

Assoma claro nos autos que a empresa, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que, por si só, caracterizaria ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

“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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Tenho pautado os meus votos no sentido de que a “prática reiterada” de omissão de receitas constitui condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, não porque o intuito de fraude apenas se concretize com a repetição, mas porque com a repetição é que se exterioriza objetivamente o evidente intuito de fraude.

Cabe salientar ainda que a partir da nova redação do art.44 da Lei nº 9.430/96, conferida definitivamente pela Lei nº 11.488/07, essa tese ganha até mais força, pois pela nova redação seria suficiente para a qualificação da multa de ofício a caracterização, **em tese**, de uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, não mais substindo a necessidade de provar “**evidente** intuito de fraude”.

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários períodos de apuração (três anos) ocultou do Fisco Federal o efetivo valor dos tributos e contribuições a recolher, deixando de declarar valores expressivos de receitas (deixou de declarar aproximadamente 25%, 33% e 27% em 2006, 2007 e 2008 , respectivamente; v. Planilha de Cálculo IRPJ, fl.698).

Dessa forma, a prática de omitir receitas de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Nesse contexto, de fato não se pode imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Alega ainda no intuito de cancelar a multa qualificada que no processo nº 10925.720916/2011-72, a contribuinte demonstra que houve equívoco do fisco na lavratura do Auto de Infração de IPI. Este fato, segundo ela, auxiliaria na compreensão de que os depósitos bancários não podem ser presumidos como omissão de receitas, mas apenas como movimentação financeira inerente às pessoas jurídicas.

Em primeiro lugar, a Recorrente foi bastante evasiva quanto à conexão com o referido processo.

O processo foi julgado em primeira instância tendo sido mantido o lançamento e foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

BEBIDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO DE CLASSES DE VALORES INCORRETAS E/OU DE ALÍQUOTAS MENORES DO QUE AS PREVISTAS.

É devido, com os respectivos acréscimos legais, o imposto não lançado ou lançado a menor nas saídas de bebidas alcoólicas do estabelecimento industrial por conta da adoção de classes de valores incorretas e/ou de alíquotas inferiores àquelas previstas na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO MAJORADA. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. É infligida a multa de ofício exasperada (150%) se for observada a sonegação na conduta do sujeito passivo, tratando-se de prática sistemática e reiterada.

Em pesquisa que fiz ao e-processo observo que o mesmo se encontra atualmente distribuído a membro da 2ªTO/2ªCÂMARA/3ªSEJUL/CARF para análise do Recurso Voluntário.

Não vejo ligação alguma entre o referido processo de IPI, que inclusive esta turma não tem competência para analisar, uma vez que não é decorrente do IRPJ.

Assim, não vislumbro como os fatos desse processo poderia interferir ou não na qualificação da multa do presente processo, onde a qualificação se deveu a fatos provados e que são bastante o suficiente para sustentar esse agravamento.

Diante desse contexto, deve ser mantida a multa qualificada de 150%.

Lançamentos Decorrentes

Quanto ao lançamentos relativos a Contribuição para o PIS, COFINS e ao lançamento da CSLL, cumpre que se dê aqui, o mesmo tratamento dado ao lançamento principal referente ao IRPJ. É que em face da decorrência daquele em relação a estes, e da inexistência de alegações especificamente dirigidas contra estas exações, tal tratamento se impõe.

Por todo o exposto, AFASTAR a decadência e, no mérito, NEGÓ provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Não obstante a coerente fundamentação contemplada no voto do Ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, tão bem exposto à Turma em relação ao recurso voluntário, onde os membros do colegiado deram, de forma parcial, acolheu a decadência para o primeiro trimestre de 2006, e no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial para desqualificar a multa de ofício.

Apresento aqui minhas homenagens ao Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto, mas observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com as razões de decidir em relação à qualificação da multa constante dos autos.

Neste ponto, sinto em divergir do Ilustre relator, tendo em vista que para a aplicação da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

“Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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”.

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*verbis*”:

“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 imposto 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”.

Assim, cabe ao Fisco apresentar os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrar claramente a reiteração da conduta da Recorrente. Caso isso não aconteça, entendo que não pode ser imputado ao sujeito passivo da obrigação tributária a demonstração que nas suas ações ou omissões hoje intuito de fraude, nos termos e parâmetros da Lei nº. 9430/1996; isso porque, a elaboração de um planejamento tributário visando pagar menos tributo ou o inadimplemento das obrigações tributárias, não são condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada.

Ressalte-se que a Recorrente é penalizada pelo inadimplemento do tributo devido, com uma multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor devido. Porém, para que seja justificada a duplicação dessa penalidade, com a aplicação de uma multa de 150% (cento e cinquenta por cento) deve estar provado nos autos, de forma inequívoca, a absoluta, cabal e evidente certeza, o intuito de fraude e que tais requisitos constem de forma clara na autuação.

Veja que não pode o Fisco, para a qualificação da multa, deixar de comprovar as duas características que entendo serem pressupostos validadores na ação do sujeito passivo:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,
- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato do Fisco deve ficar comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza, que o propósito da Recorrente era, ao praticar o ato, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Esse é o entendimento Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, quando do julgamento consubstanciado através do Acórdão nº. 10617.015, que peço vênias para reproduzir:

“(…)

Primeiro, deve-se discutir a pertinência da qualificação da multa de ofício. Quando das infrações aqui em comento, tinha vigência o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Nessa época, aplicava-se a multa qualificada nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Assim, mister verificar se a conduta estampada nos autos pode se subsumir aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

A autuação tomou por base uma presunção de omissão de rendimentos. O recorrente não fez qualquer prova da origem dos depósitos bancários. Por fim, nos autos, não se descobriu a origem dos depósitos bancários.

(…)

Poderia, entretanto, a conduta dos autos se subsumir à sonegação, que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda ou das condições pessoais do contribuinte. No caso de sonegação, mister explicitar claramente o fato gerador do imposto sonegado, com as condutas dolosas que impediram ou retardaram o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do

contribuinte. A partir de uma presunção legal de ocorrência de um fato gerador do imposto, não podemos afirmar que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, notadamente porque a conta bancária era movimentada pelo recorrente, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude a esconder o real beneficiário dos depósitos. Toda a movimentação bancária foi feita às claras.

Por óbvio, considerando as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode o evidente intuito de fraude ser presumido.

(...)

Para qualificar a multa, mister comprovar com elementos hábeis e idôneos o evidente intuito de fraude. Mera presunção da omissão de rendimentos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não justifica a qualificação da multa de ofício. Deve-se ressaltar que a decisão acima está em consonância com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, balizada pela Súmula 1ºCC 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'.

Como exemplo da jurisprudência do Conselho na matéria, colaciona-se a ementa do Acórdão nº 10422619, unânime para desqualificar a multa de ofício, sessão de 13/09/2007, relator o conselheiro Nelson Malmann, verbis:

(...)

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS DO ÔNUS DA PROVA – As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA MULTA QUALIFICADA JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito defraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei no. 9.430, de 1996. Recurso parcialmente provido”.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente não aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável, e sim um erro que tem a sua punição prevista na norma legal. Nessas condições, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento) por não configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrito:

“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”.

Referido entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)

“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDUTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma - Sessão de 28 de junho de 2012).

Diante de tudo que vimos acima e para que seja agravada a multa deve ser observado um dos princípios balizadores que lastreiam o processo administrativo fiscal: O Princípio da Legalidade, também denominado de legalidade objetiva. O Princípio da Legalidade determina que o processo deverá ser instaurado nos estritos ditames da lei. Ou seja, na administração privada se pode fazer tudo que a lei não proíbe. Já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza expressamente, como forma de se atender as exigências do bem comum.

Em suma enquanto que para o particular a lei significa “pode fazer assim”, para o Administrador público significa “deve fazer assim”, a atividade administrativa é plenamente vinculada, é regrada pelos limites impostos pela própria lei.

Assim, para que seja imputada a Recorrente a multa qualificada e também a multa agravada faz-se necessário que o auto de infração comprove, com uma clareza meridiana a conduta eivada de dolo, com o objetivo de dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

E, em decorrência desqualificação da multa, o prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação é o estabelecido no artigo 150, § 4º do CTN. Nos casos de lançamento por homologação, em que ocorreu o

pagamento, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária.

Essa posição decorre da decisão do Superior Tribunal de Justiça no RESP 973.733/SC, submetido ao regime dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543- do CPC, assim decidiu o STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Rel MIN LUIZ FUX. Jul. 12/08/2009. DJE 19/09/2009)”.
CÓPIA*

Assim, existindo dolo, deve ser aplicado o artigo 150, §4º, do CTN. No presente caso, portanto, o início da contagem do prazo decadencial, especificamente para O primeiro trimestre de 2006. E, Desta forma e em face ao disposto no artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria n° 256, de 22 de junho de 2009, que determina que

Processo nº 10925.720884/2011-13
Acórdão n.º 1401-001.055

S1-C4T1
Fl. 897

seus colegiados devem aplicar o mesmo entendimento adotado pelo STJ nos processos submetidos ao regime dos recursos repetitivos previstos no artigo 543-C, do CPC, conforme visto abaixo:

“Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Não tendo sido comprovado que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada não se pode manter a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) e existindo dolo, deve ser aplicado o artigo 150, §4º, do CTN, devendo ser reformada a decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Florianópolis-SC para reconhecer a decadência primeiro trimestre de 2006, desta forma voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)
Sergio Luiz Bezerra Presta