



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

Processo n° 10980.721462/2011-92
Recurso n°
Acórdão n° 1201-000.921 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes APK - LOGÍSTICA E TRANSPORTE LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ERRO QUANTO AO ASPECTO TEMPORAL

As três espécies de omissão de receitas levantadas pela fiscalização foram consolidadas tanto mensalmente quanto trimestralmente. No entanto, ao lavrar os autos de infração a autoridade transportou apenas os valores consolidados trimestralmente, o que acabou por gerar exigências da contribuição para o PIS e da Cofins em bases trimestrais quando o correto seria em bases mensais. Assim sendo, correto o afastamento da exigência dessas contribuições relativamente aos dois primeiros meses de cada um dos quatro trimestres do ano de 2006.

MULTA QUALIFICADA

Correta a restauração da multa qualificada em relação à diferença entre o valor das receitas escrituradas no livro Razão e informadas na DIPJ, e o valor das receitas registradas nos livros e documentos fiscais, vez que comprovada a conduta dolosa. Por outro lado, não é cabível a qualificação da multa pautada em mera presunção nos casos de omissão de receitas pela constatação de depósitos bancários de origem não comprovada.

DECADÊNCIA

Não restou constatada a decadência dos créditos tributários referentes ao IRPJ e à CSLL, haja vista que para estes tributos o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/03/2006, ou seja, antes do decurso do prazo de cinco anos. Com relação à contribuição para o PIS e à Cofins dos meses de janeiro e fevereiro, a questão encontra-se superada uma vez que os respectivos créditos tributários foram afastados pela decisão de primeiro grau confirmada no **exame do recurso de ofício**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24.03.2004

Autenticado digitalmente em 12/12/2013 por ANDRE ALMEIDA BLANCO, Assinado digitalmente em 12/12/2013 por ANDRE ALMEIDA BLANCO, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

Impresso em 06/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

SALDO CREDOR DE CAIXA

Verificado em qualquer dia do ano saldo credor na conta Caixa, a legislação tributária autoriza presumir que tal fato tem origem em receitas anteriormente omitidas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Deve ser subtraído do valor dos depósitos de origem não comprovada o valor do saldo credor de caixa verificado no mesmo período de apuração. Com relação à diferença entre a receita escriturada no razão e aquela lançada nos livros e documentos fiscais, tais valores não devem ser subtraídos, haja vista que foram identificados nas contas correntes e, portanto, não compuseram os depósitos de origem não comprovada.

DEDUÇÃO DO PIS/COFINS DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Não devem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a contribuição para o PIS e a Cofins, haja vista que o parágrafo primeiro do art. 344 do RIR/99 excepciona a pretendida dedução nas hipóteses em que a exigência dessas contribuições estiver suspensa, tal como no caso das impugnações e recursos indicados no art. 151, III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade em DAR provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa em relação ao lançamento efetuado sobre a diferença verificada entre as receitas escrituradas no livro do ICMS e os escriturados no livro Razão. Vencidos o relator e os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Roberto Caparroz de Almeida, que restauravam a qualificação da multa também em relação à movimentação financeira de origem não comprovada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Almeida Blanco. Por unanimidade de votos, acórdão em DAR provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir dos depósitos de origem não comprovada o valor do saldo credor de caixa ocorrido no mesmo período de apuração trimestral (IRPJ e CSLL) ou mensal (PIS e Cofins). Ausentes os Conselheiros Rafael Correia Fuso e João Carlos de Lima Junior, sendo substituídos pelo Conselheiro André Almeida Blanco e pela Conselheira Meigan Sack Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Almeida Blanco - Redator Designado

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, André Almeida Blanco e Meigan Sack Rodrigues.

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos nos termos do art. 33 e 34, I, do Decreto nº 70.235/72, em face do o acórdão nº 06-32.299, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Curitiba - PR.

A autoridade fiscal acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária no ano-calendário de 2006:

- a) omissão de receitas apurada mediante o confronto entre as receitas de registradas no livro Razão, e aquelas lançadas nos livros de escrituração do ICMS e em outros documentos fiscais;
- b) omissão de receitas decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada;
- c) omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa.

Em razão das infrações acima apontadas a autoridade fiscal realizou o lançamento para exigência do IRPJ, da contribuição para o PIS, da Cofins e da CSLL, impondo sobre o valor desses tributos multa qualificada por entender que a conduta da contribuinte foi fruto de dolo, e não de mero erro ou negligência.

Inconformada com a exigência o sujeito passivo propôs impugnação ao lançamento sob as seguintes alegações, em síntese:

- a) os créditos tributários lançados, relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, encontram-se extintos pela decadência;
- b) o montante dos depósitos bancários que a fiscalização alega ser de origem não comprovada pertencem, em parte, a terceiras pessoas para quem a contribuinte prestava serviços. O restante refere-se, por exemplo, a reembolsos de seguros decorrentes de sinistros em veículos de propriedade da empresa, e reembolsos de acordos trabalhistas de responsabilidade de terceiros;
- c) não ocorreu o apontado saldo credor de caixa, haja vista que em 31/12/2006 o saldo da conta Caixa era devedor. Eventuais flutuações no saldo da conta Caixa ocorridas no decorrer do período não podem ser tidas em consideração;
- d) a fiscalização incorreu em superposição de valores ao tributar a omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada, a omissão de receitas decorrente de saldo credor de caixa e a omissão de receitas relativa aos CTM não escriturados no livro Razão;

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

e) a contribuição para o PIS e a Cofins devem ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a teor do disposto no art. 344 do RIR/99;

f) incabível a qualificação da multa de ofício haja vista que a contribuinte não agiu dolosamente. Ademais, a apuração de omissão de receita não autoriza, por si só, a qualificação da penalidade.

Examinadas as razões de defesa a DRJ de origem deu parcial provimento à impugnação para afastar a imposição da multa qualificada, bem como para afastar parcialmente a exigência da contribuição para o PIS e da Cofins por erro no lançamento quanto ao aspecto temporal de seus fatos geradores, que são mensais e não trimestrais.

Por haver eximido o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa em montante superior ao seu limite de alçada, a DRJ de origem submeteu sua decisão à apreciação deste Conselho.

Irresignada com a parcela da exigência mantida, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, sob as mesmas razões já expostas na impugnação.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade dos Recursos

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Do Recurso de Ofício

Andou bem a DRJ de origem quanto à exclusão parcial da contribuição para o PIS e da Cofins por erro no aspecto temporal dos fatos geradores dessas contribuições.

De fato, conforme se observa no termo de verificação fiscal, as três espécies de omissão de receitas levantadas pela fiscalização foram consolidadas tanto mensalmente quanto trimestralmente. No entanto, ao lavrar os autos de infração a autoridade transportou apenas os valores consolidados trimestralmente, o que acabou por gerar exigências da contribuição para o PIS e da Cofins em bases trimestrais quando o correto seria em bases mensais.

O órgão de primeiro corretamente afastou a exigência dessas contribuições relativamente aos dois primeiros meses de cada um dos quatro trimestres do ano de 2006.

Por outro lado, no que concerne à exclusão da qualificação da multa de ofício, divirjo parcialmente do entendimento da DRJ de origem.

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

A decisão da DRJ está correta no que toca à qualificadora correspondente ao saldo credor de caixa, cujo montante de R\$ 414.803,10 quando comparado à receita bruta declarada no mesmo período, no valor de R\$ 8.113.295,01, a meu ver a não é significativo o suficiente para poder-se afirmar, para além de qualquer dúvida razoável, que a infração foi fruto de dolo e não de erro.

Todavia, em relação à infração relativa à diferença de R\$ 2.663.893,95 verificada entre o valor das receitas escrituradas no livro Razão e informadas na DIPJ, e o valor das receitas registradas nos livros exigidos pela legislação do ICMS e em outros documentos fiscais, entendo que a conduta dolosa está caracterizada para além de qualquer dúvida razoável.

Realmente, não há como acolher-se como verossímil a hipótese de ser fruto de mero erro ou negligência a conduta da contribuinte concernente em deixar de escriturar em seu livro Razão do ano de 2006 receitas lançadas nos livros pertinentes ao ICMS e em outros documentos fiscais, e cujo montante superou 30% do total das receitas informadas na DIPJ.

Da mesma forma, também em relação à qualificadora imposta à omissão de receita decorrente de depósitos de origem não comprovada formo meu convencimento de que a conduta da contribuinte decorreu de sua vontade livre e consciente de tentar impedir que o fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

De fato, ao longo do ano de 2006 foi realizada uma grande quantidade de depósitos nas contas correntes de titularidade da contribuinte que totalizaram R\$ 25.010.889,98, dos quais R\$ 10.956.256,43 não tiveram sua origem comprovada.

A grande quantidade dos depósitos cuja origem não foi comprovada, aliada a seu significativo montante, são evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a omissão de receitas decorreu de dolo da contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica deixar de comprovar a origem, não de uma dúzia de depósitos ao longo do ano de 2006, mas de mais de uma centena deles, os quais, somados, superam R\$ 10.000.000,00.

Sobre o *standard* de convencimento aqui adotado, qual seja, o da evidência para além de qualquer dúvida razoável (*evidence beyond a reasonable doubt*), já me pronunciei mais longamente em outras oportunidades. Aqui farei apenas uma breve exposição sobre o assunto.

Pois bem, ao contrário do que possa parecer, o direito não exige que o convencimento do julgador acerca da “verdade dos fatos” atinja o grau de “certeza”. Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente certo, que a “verdade dos fatos” seja essa e não aquela. Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

E mesmo sem adentrar nos alicerces teóricos daquilo que acima está afirmado¹, é intuitivo que no mais das vezes o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, via de regra, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no

¹ Na doutrina pátria vide, dentre outros, Luiz Guilherme Marinoni, *in* Formação da Convicção e Inversão do Ônus da Prova Segundo as Peculiaridades do Caso Concreto (artigo acessado no sítio [http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni\(15\)%20-formatado.pdf](http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni(15)%20-formatado.pdf)).

caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

Apenas para ilustrar o que acima foi dito, a prova pericial lastreada em exame de DNA de duas pessoas distintas poderá concluir, com probabilidade superior a 99,9%, mas não de 100%, que uma delas é o pai biológico da outra. Acaso o direito exigisse que o convencimento do julgador acerca da “verdade dos fatos” devesse alcançar o grau de “certeza”, o juiz não poderia proferir sentença declarando a paternidade.

Outro exemplo. No famoso caso Nardoni é inquestionável que, mesmo diante de um conjunto probatório robusto, não foi possível aos membros do Tribunal do Juri alcançarem um convencimento com grau de “certeza” acerca da culpa dos réus. Não há dúvida de que a alegação da defesa, segundo à qual o autor do crime teria sido uma terceira pessoa que se encontrava no apartamento quando os acusados lá chegaram, apesar de improvável, não chegou a ser cabalmente afastada. Apesar disso, o Juri concluiu pela culpa dos réus, o que claramente foi feito com base em juízo de verossimilhança.

Os exemplos acima referidos estão longe de ser incomuns. Em verdade os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são bastante frequentes em todos os ramos do direito. Não me surpreenderia, inclusive, se uma eventual pesquisa sobre o assunto revelasse que os julgados lastreados em juízo de verossimilhança são em número bem superior àqueles tomados em juízo de certeza.

Bem, mas se é inescusável o fato de que o convencimento do julgador poderá ser validamente alcançado com base em juízo de verossimilhança, então a questão a ser discutida resume-se ao grau desse convencimento.

Embora a jurisprudência pátria ainda não tenha expressamente estabelecido os padrões (*standards*) de grau de convencimento que devam ser adotado em cada caso concreto, é indiscutível que em processos penais os julgadores, ainda que intuitivamente, exigem um grau de verossimilhança alto para se declararem convencidos acerca da “verdade dos fatos” em caso de condenação.

Esse padrão de grau de convencimento alto por nós empregado no âmbito do direito penal em caso de condenação é denominado no direito norte americano de evidência para além de qualquer dúvida razoável (*evidence beyond a reasonable doubt*)².

Em resumo, o emprego desse padrão implica que, para condenar o réu, o julgador somente se considerará convencido sobre a “verdade dos fatos” quando houver um alto grau de verossimilhança entre as alegações feitas pela acusação e aquilo que for possível concluir com base nos elementos de prova presentes nos autos. Havendo dúvida razoável, julgador deverá considerar-se não convencido. Todavia, incertezas que extrapolem o limite do

Entre os muitos trabalhos estrangeiros sobre o assunto confira James Q. Whitman *in* The Origins of "Reasonable Doubt" (artigo acessado no sítio http://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=fss_papers)

² Esse padrão de grau de convencimento alto é também adotado nas cortes norte americanas nos julgamentos de processos penais. Existem, todavia, outros padrões de convencimento lá empregados, todos com grau mais baixo do que o do *evidence beyond a reasonable doubt*. Uma explanação bastante resumida da aplicação de cada um desses padrões pode ser encontrada em http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_burden_of_proof.

razoável devem ser desprezadas, tal como o foram nos exemplos antes referidos (paternidade e caso Nardoni).

É certo que esse grau de convencimento alto, no mais das vezes, não é possível de ser determinado de maneira exata, comportando assim um certo subjetivismo. Em outras palavras, diante de um mesmo caso concreto, um julgador poderá se considerar convencido, para além de qualquer dúvida razoável, acerca da culpa do acusado, enquanto outro poderá entender que ainda restam dúvidas razoáveis que impossibilitam a condenação. Esse subjetivismo, entretanto, é minimizado pela necessária motivação da decisão e pelo duplo grau de jurisdição.

Concluindo, no presente processo a adoção desse padrão de grau de convencimento alto no que diz respeito à prova do dolo do sujeito passivo para fins de qualificação da multa de ofício é o que mais resguarda seus interesses, embora fosse possível empregar-se padrão de convencimento mais baixo, haja vista não tratar-se aqui de direito penal, e sim de direito tributário penal.

Ainda assim, no presente caso, mesmo com emprego desse padrão mais alto, formo meu convencimento acerca do dolo do sujeito passivo também no que diz respeito à omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada haja vista que, como dito antes, a grande quantidade dos depósitos sem comprovação aliada a seu significativo montante, a meu sentir, afastam, para além de qualquer dúvida razoável, a possibilidade de a infração ter sido cometida em virtude de mero erro ou negligência de sua parte.

3) Do Recurso Voluntário

Nos subitens a seguir passaremos a examinar as razões expostas no recurso voluntário.

3.1) Da Alegação de Decadência

Argumenta a defesa que os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2006 foram alcançados pelo decurso do prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, haja vista que a ciência ao lançamento se deu em 22/03/2011.

Pois bem, ainda que fosse possível aplicar-se aqui a contagem do prazo decadencial prevista no aludido art. 150, § 4º, do CTN, os créditos tributários referentes ao IRPJ e à CSLL não seriam alcançados pela decadência, haja vista que para estes tributos o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/03/2006. Havendo o lançamento sido cientificado à interessada antes de passados cinco anos a partir dessa data, não há que se falar em decadência para o IRPJ e a CSLL.

No que toca à contribuição para o PIS e à Cofins dos meses de janeiro e fevereiro, a questão encontra-se superada uma vez que os respectivos créditos tributários foram afastados pela decisão de primeiro grau a qual confirmada no exame do recurso de ofício.

3.2) Do Saldo Credor de Caixa

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

Explica a recorrente que o saldo da conta Caixa no dia 31/12/2006 era devedor, e que é incabível falar-se em saldo credor de caixa em datas distintas daquela.

Não assiste razão à interessada. Os registros contábeis de ingressos e saídas de recursos da conta Caixa, tal como as das demais contas da escrituração comercial, devem ser realizados diariamente, e não apenas no último dia do ano.

Em assim sendo, verificado em qualquer dia do ano saldo credor na conta Caixa, a legislação tributária autoriza presumir que tal fato tem origem em receitas anteriormente omitidas.

3.3) Dos Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Alega a defesa, primeiramente, que os depósitos questionados pela fiscalização têm origem, em parte, em recursos de propriedade de terceiros que circularam nas contas correntes de titularidade da autuada, e, em parte, em reembolsos de sinistros ocorridos em automóveis próprios e em reembolsos de pagamentos de obrigações de terceiros.

A recorrente, entretanto, não apresentou nenhum documento capaz de comprovar sua alegação. Em outras palavras não indicou, para cada um dos depósitos questionados pela fiscalização, qualquer elemento de prova presente nos autos que pudesse comprovar a afirmada origem dos recursos.

Em segundo lugar, afirma a recorrente que houve superposição no lançamento, haja vista que a autoridade não excluiu do valor dos depósitos de origem não comprovada a omissão de receitas referente ao saldo credor de caixa e a omissão decorrente receitas não escrituradas no Razão.

Aqui tem razão, em parte, a contribuinte. De fato, a meu ver deve ser subtraído do valor dos depósitos de origem não comprovada o valor do saldo credor de caixa verificado no mesmo período de apuração. Isso por que há boa probabilidade que se trate da mesma receita omitida.

Já em relação à diferença entre a receita escriturada no razão e aquela lançada nos livros do ICMS e em outros documentos fiscais, a situação é outra. Isso porque, conforme consta da tabela 18 em anexo ao termo de verificação fiscal, tais valores omitidos foram identificados nas contas correntes da contribuinte, e, portanto, não compuseram os depósitos de origem não comprovada.

3.4) Da Dedução do PIS/Cofins das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL

Por fim, afirma a interessada que a contribuição para o PIS e a Cofins devem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a teor do disposto no *caput* do art. 344 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 2

Ocorre que o parágrafo primeiro daquele mesmo dispositivo excepciona a pretendida dedução nas hipóteses em que a exigência da contribuição para o PIS e da Cofins estiver suspensa, tal como no caso das impugnações e recursos indicados no art. 151, III, do CTN. É a seguinte a redação do referido parágrafo primeiro:

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).

(...)

4) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada correspondente à omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada e à omissão de receitas oriunda da diferença entre os valores escriturados no livro Razão e aqueles lançados nos livros do ICMS e em outros documentos fiscais. E quanto ao recurso voluntário, voto por dar-lhe parcial provimento para excluir dos depósitos de origem não comprovada o valor do saldo credor de caixa ocorrido no mesmo período de apuração trimestral (IRPJ e CSLL) ou mensal (PIS e Cofins).

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Conselheiro André Almeida Blanco, Redator Designado.

Qualificação da multa por depósitos bancários de origem não identificada

Relativamente à qualificação da multa em relação à movimentação financeira de origem não comprovada, discordo da posição adotada pelo ilustre Conselheiro Relator.

A questão apreciada restringe-se à verificação de se a omissão de receitas comprovadamente ocorrida no presente caso configura prática dolosa apta à qualificação da multa. Entendo que não. Explico.

Conforme fls. 47 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, a conduta dolosa da Recorrida estaria na prática reiteradas de ações que visaram ocultar receitas auferidas, notadamente quanto à não escrituração de movimentações bancárias. Ou seja, concluiu o Auditor-Fiscal autuante que o simples fato de terem sido localizados vários depósitos bancários de origem não comprovada durante o ano de 2006 já seria prova do dolo da Recorrida. Contudo, equivocado referido entendimento. Dispõe o art. 44 da Lei nº. 9.430/96 que:

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.

Veja que a legislação tributária não traz como sinônimos a falta de pagamento do tributo e a sonegação fiscal. Para o primeiro caso, a legislação prevê a multa de 75% sobre a totalidade do imposto não recolhido.

Por outro lado, se além da falta de recolhimento também seja constatada a sonegação fiscal, será a multa duplicada, nos termos do § 1º.

A comprovação da falta de recolhimento do tributo foi realizada por presunção legal, nos termos do disposto no art. 42 da Lei nº. 9430/96 que prevê:

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.

Ou seja, tendo sido constatados depósitos em contas bancárias em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou sua origem, correta a aplicação da multa de 75%. Contudo, além da constatação da omissão de receitas consistente na ausência de declaração dos valores e o consequente não recolhimento do tributo, há que se demonstrar a ocorrência de sonegação fiscal ou fraude, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, para que seja duplicada a multa. Referida legislação prevê que:

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.

No caso em análise, a hipótese que nos parece que poderia ser comprovada seria a Sonegação Fiscal, prevista no art. 71. Contudo, para tanto, haveria a necessidade de comprová-la, o que não fora realizado por ter sido a omissão apurada por presunção.

Ressalte-se que, para a comprovação da omissão de receita, há a possibilidade da presunção legal. No entanto, o mesmo procedimento não pode ser realizado para comprovação do dolo, o qual deve ser cabalmente comprovado.

Se contrário fosse, não haveria necessidade da previsão da multa de 75% no inc. I, sendo todas as omissões de receitas consideradas como Sonegação Fiscal com a aplicação da multa qualificada. Ocorre que há na legislação tributária as duas hipóteses distintas, o que afasta o entendimento fiscal. Justamente nesse sentido é a Jurisprudência deste Tribunal, que já foi objeto de Súmula 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.

Não obstante todo o trabalho realizado pela Fiscalização, entendo que não restou comprovado o dolo, mas apenas mera presunção. A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui jurisprudência tranqüila sobre o assunto, vejamos:

(...) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para

aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (...) (CSRF - Processo nº 11020.007753/200890 - Acórdão nº 9101-001.404 - 1ª Turma - Sessão de 17 de julho de 2012)

Dessa maneira, deve ser mantido o cancelamento da multa qualificada realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, com a aplicação tão somente da multa de 75% para o caso dos depósitos bancários de origem não comprovada.

Conselheiro André Almeida Blanco, Redator Designado