



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



**Processo nº** 10980.725834/2011-50  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.458 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de maio de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TS CURSOS PREPARATORIOS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. VOLUME E REITERAÇÃO. RECEBIMENTOS POR MEIO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. RELAÇÃO COM O FATURAMENTO. DOLO NÃO COMPROVADO.

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

Reiteração e volume, sendo medidas, ou graduações, da própria infração omissão, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo. Da mesma forma, o fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo também não é relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo na omissão de receitas, capaz de levar à exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão.

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 e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1201-002.977, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1201-002.977**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Diante desta circunstância fática, não há que falar em nulidade do auto de infração.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**ARBITRAMENTO DE LUCRO. CABIMENTO.**

A adoção do regime de tributação pelo lucro arbitrado só é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido (artigos 529 a 539 do RIR). Logo, é cabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização não possuir meios hábeis de apuração direta do lucro real.

**PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.**

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários. Diante da ausência de provas, deve ser mantida a exigência.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Diante da ausência de recolhimento por parte do sujeito passivo, o prazo decadencial terá início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do artigo 173, I, do CTN e não a do §4º do artigo 150 do CTN.

**APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.**

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Nos termos das Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

A Fazenda Nacional alega que a decisão deu interpretação divergente à legislação tributária, no que respeita à multa qualificada, indicando como paradigmas o acórdão 1402-00.337 e o acórdão 9101-001.689.

Em 23 de outubro de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

**Divergência: Multa Qualificada.**

No presente processo se trata de lançamento para exigência de IRPJ dos anos de 2006 a 2009, em razão da apuração de omissão de receitas da atividade apurada por prova direta; omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada; omissão de receitas de prestação de serviços; omissão de demais receitas; arbitramento do lucro.

No que se refere à infração relativa a omissão de receitas por prestação de serviços, a autoridade fiscal considerou que a contribuinte, ao apresentar DIPJ e DCTF, reiteradamente, com valores de receita bruta muito inferiores aos valores de receita omitida, teria agido de forma dolosa com a intenção de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, aplicando a multa qualificada de 150%, com espeque no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

O voto condutor, entendeu que a auditoria não comprovou qualquer das condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, providência imprescindível para a exasperação da multa de ofício.

Comparou os referidos dispositivos com o art. 18, do Código Penal, que prevê que o “crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”. Assim, defende que “o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira”, e, “para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes”, de forma que “a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.”

Interpretou que as Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34, afastam a presunção de fraude e deixam clara a necessidade de comprovação do "evidente intuito de fraude do sujeito passivo".

E concluiu:

112. As autoridades fiscais, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte, além da própria omissão de receitas, capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada. Ao revés, limitaram-se a dizer que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida de forma reiterada enseja a qualificação, sem adentrar na questão da existência ou não de sonegação, fraude ou conluio (fl.1786).

113. Por fim, nos termos do artigo 112, do CTN, "a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

114. Em vista de todas as razões fáticas e jurídicas aqui expostas, não cabe aplicar *in casu* penalidade no percentual de 150% como se estivéssemos diante de um caso de interposição fraudulenta de pessoas e/ou falsificação de documentos fiscais. Tal imputação, além de violar o artigo 112, do CTN, afronta as já citadas Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 34.

115. Portanto, considerando a falta de elementos trazidos pelas autoridades fiscal e julgadora, acolho o pedido da Recorrente para que seja afastada a qualificação da multa de ofício (de 150% para 75%).

O primeiro paradigma colacionado pela Recorrente deduziu a seguinte ementa:

Acórdão n.º 1402-00.337

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*

*MPF. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADES. Verificado que a fiscalização observou as normas do Mandado de Procedimento Fiscal, não há que se falar em nulidade do auto de infração, ainda que formal.*

*SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA – A sujeição passiva solidária no auto de infração, somente pode ser contestada pelos próprios. E, se vier a ser considerada indevida não implica em nulidade do auto de infração, cuja exigência permanecerá sobre os demais coobrigados.*

*OMISSÃO DE RECEITAS. A diferença entre os valores escriturados na contabilidade da empresa e os valores declarados ao Fisco caracteriza omissão de receitas, sendo passível de lançamento de ofício.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A redução sistemática de vultosas receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o intuito de fraude. A apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não elide a prática dolosa anterior.*

Este paradigma tratou de apreciar autos de infração que formalizaram a exigência de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL, relativos aos anos de 2002 a 2004, em razão da apuração de omissão de receitas auferidas na venda de mercadorias, além de omissão de receitas por depósitos bancários não comprovados.

A multa foi qualificada no percentual de 150%, com fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (com a redação vigente à época da autuação), por ter a autuada declarado à Receita Federal em 2002 uma receita de R\$ 2.433.598,29, enquanto que auferiu de fato R\$ 591.930.180,11; em 2003 declarou R\$ 3.241.634,53, mas auferiu R\$ 753.033.501,14; e em 2004 declarou oficialmente R\$ 4.814.100,50, mas a receita de fato atingiu R\$ 1.052.936.884,53. Assim, por conta da disparidade entre a receita real e a declarada ser considerável, além de se prolongar ao longo de vários anos, afastando qualquer possibilidade de erro, evidenciou-se a presença do dolo.

O contribuinte alegou que inexistiria prova de dolo fraude ou simulação para ensejar a aplicação da multa qualificada.

No voto proferido neste paradigma, o relator considerou a omissão de receitas “patente e absurda”, sequer tendo sido contestada em recurso voluntário. Isto porque os valores foram apresentados pelo próprio representante da empresa, e os livros fiscais e declarações foram todos juntados por cópia aos autos.

E consignou:

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

[...]

Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurgem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa. Ora, as omissões superaram 99,5% ao longo de 3 (três) anos consecutivos.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade

[...]

Portanto, deve ser mantido o lançamento com a aplicação da multa qualificada sobre os débitos autuados.

Vislumbra-se que este paradigma apreciou fatos semelhantes àqueles julgados pelo acórdão recorrido. Com efeito, em ambos os casos os contribuintes omitiram receitas da atividade, além de receitas omitidas por presunção legal, tiveram seus lucros arbitrados e a multa foi qualificada porque nos dois casos, apresentaram declarações – DIPJ e/ou DCTF – informando ao Fisco, de forma reiterada – por vários anos-calendário - valores

de receitas consideravelmente inferiores àqueles realmente auferidos. No paradigma, a discrepância foi de aproximadamente 99,5%, enquanto que no recorrido chegou até a 100%.

Todavia, embora os fatos apreciados sejam similares, no acórdão recorrido deduziu-se entendimento no sentido de que a vultosa soma de valores ocultados das declarações, ainda que de forma reiterada, não foi considerada prova suficiente do intuito doloso e da fraude, ao passo que no paradigma essas circunstâncias bastaram para que se reputasse comprovado o intuito doloso e fraudulento.

Este paradigma, portanto, logra caracterizar a divergência.

O paradigma seguinte registrou a seguinte ementa:

Acórdão n.º 9101-001.689

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*MULTA QUALIFICADA. CONDUTA REITERADA. A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada". (ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).*

Este acórdão é fruto do julgamento de Recurso Especial manejado pela PGFN em face de decisão quanto a matéria que não alcançou unanimidade no colegiado ordinário, qual seja, a redução da multa qualificada, no percentual de 150% para 75%.

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte por considerar que não restou comprovado o evidente intuito de fraude para justificar a penalidade mais gravosa

Observo que este paradigma consignou voto em tudo semelhante ao paradigma anterior, o que dispensa a transcrição de seus excertos.

Da mesma forma como no caso anterior, aqui também o colegiado entendeu que a conduta reiterada do sujeito passivo, de apresentar, por diversos períodos de apuração, declarações de IRPJ omitindo receitas 95,5% maiores do que aquelas efetivamente informadas, foi suficiente para que se comprovasse o crime de sonegação fiscal, com intuito doloso e fraudulento.

Diante disso, deu provimento ao apelo especial e restaurou a penalidade qualificada.

Este paradigma, da mesma forma, é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Caracterizada a divergência arguida, nesta matéria deve ser dado seguimento ao Recurso Especial da PGFN.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a questão da **multa qualificada**.

O sujeito passivo foi cientificado e não se manifestou.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### **Admissibilidade recursal**

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Em resumo, os precedentes em questão trataram de multa qualificada aplicada na infração de omissão de receitas da atividade. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que a apresentação de declarações com valores inferiores aos valores de receita omitida, de forma reiterada, não enseja a qualificação da multa de ofício, os paradigmas consideraram tais circunstâncias como suficientes a excluir a possibilidade de erro e que isso seria suficiente para caracterizar o dolo do sujeito passivo, permitindo a exasperação da penalidade.

Assim, conheço do recurso especial.

### **Mérito**

A questão a ser discutida no presente caso é: se enseja a qualificação da multa de ofício a conduta de apresentar declarações com valores inferiores aos valores de receita apurada como omitida, em volume, e em anos-calendários reiterados, tendo a omissão sido baseada na verificação da existência de pagamentos recebidos pelo sujeito passivo por meio de cartões de débito e de crédito.

Para contextualizar, esclarece-se que o lançamento em questão exige tributos dos anos-calendário de 2006 a 2009, sendo que a multa de ofício foi qualificada especificamente com relação a uma das infrações.

A multa foi aplicada em seu percentual regular de 75% para os lançamentos de tributos devidos no regime do lucro arbitrado, tendo o arbitramento sido motivado pela constatação de que o sujeito passivo não apresentou à fiscalização os livros e documentos de sua

escrituração (base legal: art. 530, III, do RIR/1999). Apenas para conhecimento, para os anos-calendário 2006, 2007 e 2008, o lucro foi arbitrado com base na receita bruta conhecida, informada pela empresa em DIPJ, sendo que, para o ano-calendário de 2009, por não haver receita bruta conhecida, o lucro foi arbitrado com base em outros critérios, nos termos dos artigos 535, VII e III do RIR/1999 (os primeiros três trimestres com base em 80% da soma dos valores devidos no mês a empregados e o último trimestre com base em 7% do valor do capital social registrado).

Além do arbitramento do lucro, foram apuradas duas outras infrações: presunção de omissão de receita em função de depósitos bancários de origem não comprovada (com multa de 75%) e “omissão de receitas de prestação de serviços não declaradas”, identificadas a partir da verificação da existência de pagamentos realizados à empresa através de cartões de débito e de crédito (esta, sim, com multa de ofício qualificada, de 150%). Para estas duas outras infrações, o auto de infração indica como bases legais os artigos 27, I, e 42 da Lei 9.430/1996 e artigos 532 e 537 do RIR/99, assim vigentes à época dos fatos geradores:

#### **Lei 9.430/1996**

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

(...)

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.

#### **RIR/1999**

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

(...)

Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).

Ressalta-se que a discussão dos presentes autos se resume, portanto, à multa qualificada aplicada exclusivamente às receitas tidas por omitidas relativas aos pagamentos realizados à empresa através de cartões de débito e de crédito.

Reproduzo o trecho do Termo de Verificação Fiscal que esclarece as bases da autuação que deu ensejo à multa qualificada em discussão:

(...)

### 3. Da Omissão de Receitas

Nos extratos bancários é possível se identificar diversos lançamentos como oriundos de receitas da atividade da empresa somente pelo histórico do lançamento. São os lançamentos de cobrança e créditos de pagamentos realizados à empresa através de cartões de débito e de crédito, conforme Demonstrativo de Omissão de Receitas, parte integrante deste auto. Estas receitas não foram declaradas, como se pode concluir a partir do item a seguir, e, portanto, foram objeto de lançamento.

### 4. Da Não Ocorrência de Dupla Tributação de Receitas

A tabela a seguir demonstra a receita bruta declarada pela empresa, a receita omitida detectada nos extratos bancários e a receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada:

Ano	2006	2007	2008	2009
<b>Receita Bruta Declarada</b>	63.485,89	1.105.395,86	670.471,29	0,00
<b>Receita Omitida</b>	693.097,49	1.617.453,84	1.760.614,12	1.839.439,27
<b>Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada</b>	3.559.444,68	4.733.314,86	2.936.106,61	3.289.518,84

Não é possível a ocorrência de dupla tributação como receita omitida e como depósitos bancários de origem não comprovada pelo simples fato de que os lançamentos que compõem a receita omitida foram obtidos a partir dos extratos bancários, e, desta forma, foram retirados da lista de depósitos bancários de origem não comprovada.

Sobre a possibilidade de a receita bruta declarada estar inclusa nos lançamentos de receita omitida e depósitos bancários de origem não comprovada, também não é razoável se admitir, face à grande discrepância entre a receita bruta declarada e a receita omitida e os depósitos bancários de origem não comprovada.

O lançamento de receita omitida se deu unicamente em relação aos pagamentos recebidos pela empresa através de cobrança e cartões de crédito e débito. Mas a empresa também recebe pagamentos através de dinheiro, que sequer transita pelas contas bancárias. E mesmo pagamentos em cheque não precisam transitar pelas contas bancárias, podendo tanto ser sacados no caixa como endossados para pagar diretamente fornecedores.

### 5. Da Qualificação da Multa

Como se pode observar da tabela no item 4, o valor da receita omitida é bem superior à receita bruta declarada, chegando-se ao absurdo de a empresa em 2009 declarar faturamento ZERO.

Enquanto que os depósitos bancários de origem não comprovada são uma presunção legal de receita omitida, os valores lançados como receita omitida são efetiva omissão de receita por terem a sua origem já demonstrada no próprio histórico no extrato bancário, ou seja, cobrança e pagamentos de cartões de crédito e débito. Logo, não restam dúvidas de que a empresa, ao apresentar DIPJs e correspondentes DCTFs com valor de receita bruta bem inferior ao valor de receita omitida obtida a partir somente de cobrança e pagamentos por cartões de crédito e débito (sabendo-se que existem ainda

diversas outras formas de pagamento), ela de forma dolosa pretendeu impedir o conhecimento por parte da RFB da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Desta forma, em relação ao lançamento de receita omitida está sendo feita a qualificação da multa de ofício. Também será feita representação fiscal para fins penais, pela ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária.

(...)

Como se percebe, a autoridade autuante aparentemente entende que o lançamento que ensejou a qualificação da multa ora em discussão está baseado, não em presunção legal, mas em omissão direta. Tal conclusão é, no entendimento desta Relatora, discutível, eis que a base legal indicada para este lançamento foi o artigo 42 da Lei 9.430/1996 (que trata de presunção) e as receitas omitidas em questão foram igualmente identificadas a partir de depósitos bancários, sendo a única peculiaridade o fato de que tais depósitos bancários indicarem em seu histórico o recebimento via cartões de crédito/débito.

De qualquer forma, mesmo que se entenda que a infração que ensejou a qualificação da multa, no caso em questão, é, sim, um lançamento baseado em presunção legal, 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 n.º 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, Lívia 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 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.

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 Carrazza<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

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:

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 Grau<sup>2</sup>, “*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.

Sobre essa circunstância, em primeiro lugar, observo que o fato de o histórico dos depósitos indicar que se trata recebimentos via cartões de crédito/débito não necessariamente **prova** que se trate de receitas da atividade do sujeito passivo.

A partir do momento em que se tem um contrato com operadoras de cartão de crédito/débito para recebimento de valores por esta via, um prestador de serviços -- como é o caso dos autos --, pode (possibilidade fática) receber quaisquer tipos de pagamentos por esta modalidade, seja relativo a prestação de serviços seja relativo à venda de um imobilizado, a um

---

<sup>2</sup> Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

reembolso de despesa ou a qualquer outro recebimento. Fato é que não há impedimento nem sob o aspecto prático nem sob o aspecto legal para tal conduta.

Neste sentido, caberia à fiscalização aprofundar sua investigação e circularizar (se não integralmente, pelo menos por amostragem) tais depósitos, de forma a robustecer este *único indício* de que as receitas em questão derivariam da atividade do sujeito passivo, o que não foi feito no caso dos autos.

Assim, e com todo respeito aos entendimentos que possam existir em contrário, compreendo que concluir que a receita é da atividade apenas com base na circunstância de que ela foi recebida via cartão de crédito/débito é, em última análise, também presumir uma circunstância com base em um único indício, ou mesmo em uma mera probabilidade, o que não encontra guarida eis que em matéria tributária as presunções dependem de base legal.

Lembrando, ainda, que estamos tratando exclusivamente de qualificação da multa, cenário em que devemos ter em mente o tratamento dado pelo artigo 112 do CTN quando não se possa ter certeza quanto aos elementos da acusação.

De qualquer forma, ressalto que o argumento acima (de que sequer resta provado nos presentes autos que as receitas omitidas são da atividade do sujeito passivo) consiste em mero *obter dictum* eis que, como já abordado, o fato de as receitas omitidas serem ou não da atividade do sujeito passivo sequer seria circunstância relevante para fins de se definir se há ou não dolo capaz de levar à exasperação da multa de ofício.

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.

São essas as razões pelas quais nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora porque, como por ela bem evidenciado, a qualificação da penalidade aqui se verificou em face de reiterada declaração a menor de receitas da atividade evidenciada em recebimentos por meio de cartões de débito e crédito.

A conduta sob análise foi constatada ao longo de quatro anos-calendários (2006 a 2009), apurada destacadamente da omissão de receitas presumida a partir de outros depósitos bancários de origem não comprovada, e houve arbitramento dos lucros por falta de apresentação de livros e documentos da escrituração, sendo que no último trimestre de 2009 o lucro foi arbitrado por critérios distintos, vez que desconhecida a receita bruta. O quadro a seguir, apresentado pela autoridade lançadora, bem evidencia a magnitude dos valores omitidos pelo sujeito passivo:

Ano	2006	2007	2008	2009
<b>Receita Bruta Declarada</b>	63.485,89	1.105.395,86	670.471,29	0,00
<b>Receita Omitida</b>	693.097,49	1.617.453,84	1.760.614,12	1.839.439,27
<b>Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada</b>	3.559.444,68	4.733.314,86	2.936.106,61	3.289.518,84

Veja-se que, para além da significativa movimentação financeira não justificada, foi possível associar à receita da atividade montantes que em muito superam a receita bruta declarada nos períodos fiscalizados, tendo o fiscal autuante, ainda, registrado que *a empresa*

*também recebe pagamentos através de dinheiro, que sequer transita pelas contas bancárias. E mesmo pagamentos em cheque não precisam transitar pelas contas bancárias, podendo tanto ser sacados no caixa como endossados para pagar diretamente fornecedores.*

Em tais circunstâncias não resta dúvida quanto ao intuito de sonegação, inclusive porque, como também observando na acusação fiscal, chegou-se *ao absurdo de a empresa em 2009 declarar faturamento ZERO*. E isso em contexto de fraude, no qual a Contribuinte apresentou *DIPJs e correspondentes DCTFs com valor de receita bruta bem inferior ao valor de receita omitida obtida a partir somente de cobrança e pagamentos por cartões de crédito e débito (sabendo-se que existem ainda diversas outras formas de pagamento)*.

Diversamente do que aduz a I. Relatora, a acusação fiscal ainda repousa em presunção legal, vez que se afirma a existência de receita tributável no momento do crédito bancário de origem não comprovada, na forma pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, que inclusive permanece citado como um dos fundamentos legais desta parcela da exigência. Apenas que a autoridade lançadora distingue nesses depósitos bancários elementos que permitem lhes atribuir a natureza de receita da atividade, e isto porque não é crível cogitar que ao longo dos quatro anos fiscalizados a Contribuinte possa ter oferecido seu ponto de recebimento de cartões de crédito para utilização por terceiros.

Ressalte-se que, em sua defesa, a Contribuinte não nega esta correspondência das operações com cartões de crédito e débito com sua atividade. Apenas menciona a existência de transferências entre empresas do grupo, aduz que os recebimentos corresponderiam a antecipações, e alega a ocorrência de cancelamento de matrículas e devoluções de valores, arguições estas validamente refutadas na decisão de 1ª instância:

56. No caso dos autos, parte dos créditos em contas de depósito foram tributados por presunção legal de omissão de receitas, lastreada no artigo 42 da Lei 9.430/96, conforme item 002 do Auto de Infração de IRPJ, fls. 16751678, com reflexos de CSLL, PIS e COFINS. Uma outra parte foi tributada como omissão de receitas por prova direta, conforme item 001 do Auto de Infração de IRPJ, fls. 16721675, com os reflexos acima citados, já que o Fisco entendeu como suficiente, como prova, o histórico dos lançamentos nos extratos, que referem-se a cobrança e créditos de pagamentos realizados à empresa através de cartões de débito e de crédito, pois seriam oriundos de clientes, e que, portando, dizem respeito a receitas deles auferidas. O sujeito passivo não atacou essa segregação realizada pelo Fisco e não impugnou o critério fiscal (histórico do lançamento) para provar e determinar que tais valores são receitas omitidas, razão pela qual dou como incontroversa essa discussão, que não abordarei.

[...]

64. O contribuinte adstringiu-se a argumentar que a receita declarada estaria contida na movimentação bancária, razão pela qual ocorre duplicidade de tributação se aquela também compor a base tributável, e não expendeu nenhum argumento específico quanto à especial afirmação fiscal, nem na impugnação e nem por ocasião da ciência do Relatório da Diligência Fiscal; nem tampouco apresentou alguma prova que elidisse os termos da acusação que se lhe imputou. Bastaria ao impugnante comprovar, por exemplo, que as receitas declaradas também estão compostas por recebimentos em cheques, cartões de crédito, transferências bancárias, etc., o que poderia ser feito, v.g., pela apresentação de sua contabilidade.

65. Portanto, em relação a esses fatos postos pelo Fisco, e estruturados sobre dados constantes dos autos, o contribuinte teve a oportunidade, em pelo menos dois momentos (na impugnação e na diligência) de contrariar tais fatos e, quiçá, destruí-los, mas quedou-

se silente, como a admitir que em verdade as coisas se deram tais quais afirmadas pela autoridade tributária.

66. Diante da falta de apresentação de provas, e sequer de algum argumento específico contrário ao que foi constituído pela Fiscalização, ou seja, afirmação de que as receitas declaradas não estão contidas na movimentação bancária tributada, porque aquelas foram recebidas em espécie, e não há volume de depósito em dinheiro suficiente para autorizar o raciocínio de que os valores das receitas declaradas estão insertos na movimentação bancária, apenas resta a este julgador acatar o posicionamento fiscal, já que outro não foi erguido eficientemente pelo impugnante, para abrir opção de escolha.

[...]

67. Alega o impugnante, em seqüência, que muitos dos valores tributados dizem respeito a meras transferências de recursos entre contas-correntes, das diversas empresas que compõe o grupo, e que portanto não são receitas. Entretanto, apenas alega, sem acostar prova convincente de tal assertiva. Ao revés, o próprio sujeito passivo reconhece que não há sequer devoluções de valores em quantias semelhantes às entradas em suas contas bancárias, ou ainda contratos de mútuos estipulando formas e prazos de pagamentos atinentes a tais supostas transferências. O que o contribuinte alega é perfeitamente possível, mas há de ser dito na linguagem competente, a linguagem das provas. Não havendo provas do alegado, não há como acatar sua tese.

68. Ademais, nos termos da Solicitação de Documentos de fls. 6621, o contribuinte foi requerido a apresentar documentos comprobatórios da titularidade das contas bancárias relacionadas no item 2 daquele documento, que são as mesmas que elencou a seu favor, no anexo II de sua impugnação (fls. 2029), mas nada apresentou. Assim, deixando de aproveitar oportunidade para apresentar provas que favoreçam sua prolação, laborou em seu desfavor, solidificando a situação de ausência de cabedal probatório a suportar o que afirma.

[...]

69. Argumenta, outrossim, que parte dos ingressos em suas contas são oriundos de empréstimos (antecipação de valores) tomados junto às operadoras de cartão de crédito, que posteriormente foram devolvidos às referidas operadoras, e que, portanto, não constituem receitas tributáveis.

70. É falaciosa a construção erigida pelo impugnante.

[...]

75. Uma vez antecipado o crédito na conta bancária do interessado, por óbvio, novo crédito não virá da operadora de cartão.

76. Resta disso que as antecipações de valores realizadas pelas operadoras de cartão não são meros empréstimos, mas antecipação de recebimento de vendas que já se realizaram, razão pela qual representam ingressos tributáveis, diferentemente do que tentou argumentar o impugnante. Assim, o valor do Crédito Tributário dessa parte deve ser mantido.

[...]

83. O impugnante apresentou uma grande gama de documentos para dar supedâneo aos seus argumentos. Em que pese a quantidade deles, não foram suficientes para envergar nossa persuasão para o lado de sua tese, já que são documentos de produção própria, unilaterais. É verdade que constam assinaturas que seriam dos alunos desistentes, mas até isso, em tese, poderia ter sido produzido pelo próprio contribuinte. Portanto, para deixar indene de dúvidas a procedência dos fatos narrados nos referidos documentos, os

tornamos objeto de diligência, onde foi requerido que se confirmasse junto aos clientes do contribuinte se realmente desistiram dos cursos em que estavam inscritos, e se efetivamente receberam os valores que constam como devolvidos.

84. Para isso, a interessada foi solicitada a fornecer os nomes completo, endereços e números de CPF dos alegados desistentes, a fim de que a Fiscalização promovesse a verificação pedida por este órgão julgador.

85. Entretanto, regularmente cientificada, a autuada nada respondeu, prejudicando a produção da prova requerida que, em sendo verdadeiras as suas alegações, a beneficiaria.

86. Assim, mais uma vez quedando-se omissa no implemento de atividade que, em tese, lhe aproveitaria, deixou de fazê-lo, fazendo restar insuficiente as provas para albergar suas argumentações, razão pela qual somos por não aceitar as produzidas nessa parte.

Como bem menciona a I. Relatora, esta Conselheira já fez prevalecer, neste Colegiado, entendimento em favor da qualificação da penalidade em circunstância semelhantes, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.724:

Em se tratando de pessoa jurídica que exerce atividade comercial – diversamente de algumas atividades de prestação de serviço que podem gerar recebimentos decorrentes de atividades de terceiros –, não há dúvida razoável que permita dissociar os aportes promovidos por operadoras de cartões de crédito do recebimento de receitas da atividade. E a intenção de omiti-las nas bases de cálculo dos tributos declarados e recolhidos resta evidente frente à anormal uniformidade dos valores omitidos, quando comparados com as receitas declaradas. Em todos os meses do ano, no que se refere à apuração das contribuições incidentes sobre o faturamento, e em todos os trimestres do ano, quando apurado o IRPJ e CSLL devidos sobre o lucro presumido trimestral, a Contribuinte reconheceu receitas equivalentes a menos da metade dos valores recebidos de operadoras de cartões de crédito. Há evidências suficientes de que receitas da atividade em montantes significativos foram reiteradamente omitidas na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, ao longo do ano-calendário 2005, em conduta incompatível com qualquer cogitação de erro escusável que afaste a intenção dolosa de assim proceder, com vistas a *impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador dos tributos* na forma prevista nos Artigos 71 e 72 da Lei n.º 4502/64, como indicado no lançamento.

É certo que a Fiscalização, 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 sonegação e fraude na apuração das bases dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário 2005.

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 n.º 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), descriptor 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.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto e restabelecida a qualificação da penalidade.

Aqui, trata-se de prestação de serviços que em muito se aproximam de atividade comercial, como referido no precedente acima, dada a significativa materialidade e pessoalidade, no ramo educacional e, mais especificamente, nos cursos preparatórios para concursos, o que reforça a correlação dos recebimentos via cartões de crédito e débito a receitas da atividade. Esta evidência, associada à reiteração e à significância dos valores, e à informação minorada em declarações, são indícios consistentes e convergentes de que a conduta do sujeito passivo não se equipara à de outros que deixam de recolher ou declarar por entender que nada devem, e que assim se submetem à penalidade básica de 75%. Há, em tais circunstâncias, a intenção de nada recolher e de se manter em aparente regularidade para, assim, perpetuar a vantagem de prestar serviços apropriando-se da parcela que a lei atribui ao Estado.

Não se trata, portanto, de mera *falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*. O intuito de fraude está evidenciado na reiteração e na apresentação de declarações com a informação de receitas significativamente inferiores ao real. A omissão ocasional permite a cogitação de erro e suscita dúvida quanto ao intuito de fraude, a impor, no âmbito de penalidades, a decisão em favor do sujeito passivo, na forma do art. 112 do CTN. Já a reiteração tendo por objeto valores sabidamente tributáveis e em montantes significativos, mormente em contexto no qual declarações inexatas são sucessivamente

apresentadas, deixa patente que há ação *tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*, na forma do art. 71 da Lei n.º 4.502/64.

Frise-se que há muito os colegiados do CARF admitem a penalização, com gravidade, daqueles que têm conhecimento da dimensão do fato gerador ocorrido, e optam reiteradamente por ocultá-lo, para ostentar aparente regularidade no cumprimento das obrigações acessórias e principais.

Neste sentido julgados mais antigos, cujas ementas são, a seguir, transcritas:

- Acórdão n.º 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

- Acórdão n.º 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA QUALIFICADA DE 150% - A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada.

- Acórdão n.º 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

- Acórdão n.º 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

De fato, o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, para os casos de falta de declaração ou de declaração inexata, e outros listados no inciso I, determina a aplicação da multa de 75%, a menos que o Fisco detecte e aponte o intuito de fraude, ou seja, que se demonstre tratar-se de conduta dolosa. Por sua vez, intuito de fraude é conceito amplo no qual se inserem aquelas condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502/64, *in 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.

Não se olvide, também, que, pela Lei n.º 8.137/90, no âmbito do Direito Penal, a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária, entre as quais merece relevo as abaixo citadas:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

[...]

No exame dos dois conjuntos de dispositivos legais supra transcritos verifica-se que, para caracterizar-se como sonegação, a falta de pagamento sequer necessita vir acompanhada do falso material na escrituração, e contenta-se apenas com a omissão de informações na declaração ou omissão da própria declaração a que está sujeito o contribuinte.

É bem verdade que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, já está presente quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurge da reiteração de atos que tenham por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

De fato, a conduta ardilosa de declarar sistematicamente ao Fisco valores menores do que aqueles que de fato seriam os verdadeiros, ou mesmo afirmar que nada deve, sem que nenhuma justificativa plausível para tanto seja apresentada, além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele contribuinte está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

Dáí a inaplicabilidade das Súmulas n.º 14 ou 25, na medida em que restou evidenciado o referido intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA