



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



**Processo nº** 11516.007764/2008-06  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.592 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** NICOVEL COMÉRCIO DE VEÍCULOS E TRANSPORTES LTDA.

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

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada intenção deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, seja declarando-se inativa em um ano, seja declarando valores ínfimos no ano subsequente, sabidamente inferiores à real receita auferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à parcela de omissão de receitas com origem em depósitos bancários. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em face do Acórdão n.º 1201-003.792, de 17 de junho de 2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção (fls. 626 a 635), por meio da qual o colegiado, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2004, 2005

PERÍCIA. NÃO CABIMENTO.

O pedido de realização de perícia é uma faculdade do Julgador, sendo cabível apenas quando o Colegiado entender que os elementos constantes dos autos não são suficientes para o desfecho da lide, o que não ocorre nesse caso concreto.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

Constitui hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica a falta de apresentação dos livros contábeis ou fiscais.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL

Nos termos da lei, caracteriza-se como omissão de receita os valores creditados em conta bancária, na hipótese do titular, após intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a sua respectiva origem.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA, NÃO CABIMENTO.

O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas. Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei n.º 9.430/1996.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se aos lançamentos reflexos.

Cientificada do acórdão n.º 1201-003.792 a Procuradoria da Fazenda opôs embargos de declaração, que foram rejeitados por meio do Acórdão de Embargos n.º 1201-004.788 (fls. 648 a 655).

Nos embargos a PFN entende que *“houve omissão da decisão por não ter supostamente se manifestado expressamente sobre a hipótese de qualificação da multa de (150%), pois, segundo o TVF, teria ocorrido fraude à lei tributária, mediante a apresentação parcial de documentos falsos. Entendeu, assim, que o Acórdão embargado teria se omitido ou ignorado tal informação”*.

O voto condutor do acórdão de embargos, rejeito a alegação, *verbis*:

Quanto ao cerne da questão, isto é, quanto à necessidade de manifestação sobre a obscuridade apresentada pelo embargo, alguns acréscimos preliminares precisam ser apresentados.

O Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fl.390-398) indicou que teria ocorrido fraude à lei fiscal, pela declaração de inatividade em 2004 e a apresentação de declaração com valor irrisório, muito inferior ao montante descoberto pelas movimentações bancárias da mesma contribuinte:

*“Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150% (cento tendo em vista fraude fiscal praticada apresentando as, declarações falsas (inatividade em 2004 e receita de R\$ 350,00 em 2005), omitindo sistematicamente as receitas da tributação”*.

Ademais, acrescenta a aplicação do art. 44, parágrafo primeiro da Lei 9430/96, e os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

Foi justamente a citada passagem que levou a embargante a questionar o Acórdão embargado.

Porém, observa-se que, data vênia o entendimento manifestado no Despacho de Admissibilidade, o fato é que houve expresse afastamento da qualificação da multa de 150% (e, logo, das circunstâncias que teriam levado a esse agravamento):

Multa qualificada

Entendo que a qualificação da multa de ofício não se sustenta diante das seguintes Súmulas do Carf:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Como se percebe, consolidou-se o entendimento de que a omissão de receitas, por si só, não é causa de multa qualificada.

A propósito, foi justamente a discrepância entre o que foi declarado e sua movimentação bancária e informações em Dirf o fato que acabou atraindo a fiscalização.

E a conduta de não pagar tributos, de não apresentar declaração ou de declaração inexata possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, que assim dispõe:

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;

Como se nota, *o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata* – que é o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo inaplicável a multa qualificada de 150%.

Observe-se também que a questão da qualificação da multa de 150% foi claramente objeto de discussões e debates, conforme se observa no Dispositivo da decisão embargada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, devendo esta ser reduzida de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento.

Ora, se a questão da qualificação da multa não tivesse sido levantada (e das causas apontadas pela fiscalização), não haveria sequer razão para a existência de votos no sentido de manter a qualificação da multa em 150%.

O que se pode deduzir pelas informações constantes no Acórdão embargado, portanto, é que **a matéria foi apreciada pelo Colegiado** e, por considerar que a descrição dos fatos consubstancia-se de maneira genérica e sem demonstrar claramente a existência do dolo e o nexo de causalidade da conduta praticada pelo sujeito passivo, de maneira pormenorizada e detalhada, entendeu por bem esta Turma pelo afastamento da qualificação da multa de 150%.

Ainda, reforce-se que sequer houve qualquer menção no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fl.397) de informações relativas à caracterização do dolo para o reconhecimento da conduta ilícita apta a sofrer a incidência dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4502/64.

O que se pretende alcançar, por intermédio da apresentação dos Embargos é, data vênua, a reanálise do caso, o que não se pode admitir, pois a questão já foi expressamente apreciada (e afastada) pelo Acórdão embargado. Portanto, já objeto de coisa julgada administrativa, nos termos do art. 42 do Decreto 70.235/72 e, por isso, não se verifica a omissão alegada pela embargante que autorizaria a aplicação do art. 65 do RICARF.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto para conhecer dos embargos e, no mérito, não acolhê-los.

[...]

Os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para ciência do acórdão de embargos, em 30/04/2021 (fls. 656). A ciência tácita consolidou-se após o prazo de 30 (trinta) dias corridos, em 30/05/2021, tendo o recurso em exame sido apresentado em 11/06/2021 (fls. 675).

A divergência apontada se refere à hipótese de aplicação da multa qualificada, sendo trazido como paradigma o Acórdão n.º 9101-004.104.

A recorrente ressalva em seu recurso que não se trata de insurgência contra os comandos das Súmulas 14 e 25 do CARF, mas sim contra a aplicação das ditas Súmulas ao caso concreto:

“não se trata de insurgência contra o teor do enunciado n. 14 ou 25 da Súmula do CARF. Ao revés, procura-se demonstrar neste apelo que outros órgãos julgadores, diante de contextos fáticos similares, sequer cogitaram da aplicação desses verbetes, tendo em vista a conduta reiterada e sistemática de omitir parcela significativa das receitas e a divergência das declarações apresentadas pelo contribuinte com a movimentação bancária, o que demonstra o intuito doloso e sonegatório, apto a atrair a incidência da multa qualificada.”

(destaque original)

O recurso foi admitido por meio do despacho do presidente da 2ª Câmara (fls. 678/683). Por bem descrever a divergência e a própria discussão da matéria no recorrido e os termos do recurso interposto, transcrevo os seguintes excertos, *verbis*:

[...]

A divergência é proposta nos seguintes termos:

**“Inobstante a conduta do contribuinte em omitir vultosos rendimentos e prestar declaração falsa**, conforme esclarecido nos trechos acima destacados, o acórdão recorrido manteve a desqualificação da multa de ofício por entender não caracterizada fraude, sonegação ou conluio na hipótese. Aduziu, para tanto, que incidiriam na hipótese as Súmulas 14 e 25 do CARF.

Em sentido diverso, em hipótese muito similar, **a Colenda 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão n.º 9101.004.104 – 1ª Turma CSRF**, relatado pela Eminente Conselheira Cristiane Silva Costa, entendeu que **a conduta de omitir valores substancialmente altos conduz às situações legais de qualificação da multa**.

(...)

O **acórdão paradigma** acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, uma vez constatado o **evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário**, consistente na **omissão substancial** de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. Importante mencionar que no caso paradigmático houve também arbitramento, declaração falsa e ausência de apresentação dos livros fiscais.

Vê-se, pois, que o caso dos autos em tudo se enlva aos paradigmas suscitados, o que demonstra estar perfeitamente adequada a atuação da auditoria fiscal. Os acórdãos paradigmas foram claros, em casos análogos ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude e o intuito de sonegação. (...)

(...)

Segundo o entendimento firmado no precedente supra, **a conduta continuada e sistemática no sentido de deixar de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, relativamente à omissão de rendimentos decorrente de**

**depósitos bancários de origem não comprovada, em clara divergência com as declarações apresentadas ao Fisco Federal**, conduz ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.

O acórdão recorrido, a seu turno, em sentido diametralmente oposto aos paradigmas, invocando uma interpretação equivocada das Súmula 14 e 25 do CARF, afirmou categoricamente que descabe a qualificação da multa eventualmente aplicada. (...)

(...)

De fato, o acórdão recorrido decidiu que, mesmo diante de fraude, declaração falsa, ausência de apresentação dos livros fiscais e omissão expressiva e substancial de receitas, em descompasso com os depósitos bancários de origem não comprovada, tal prática, por si só, não configura o evidente intuito de fraude. Há clara divergência jurisprudencial, em situações extremamente semelhantes.

Já o paradigma seguiu corretamente a jurisprudência do CARF, no sentido de que a **conduta continuada e sistemática**, no sentido de **prestar declaração falsa e deixar de oferecer expressivo montante de receitas à tributação**, em clara divergência com as declarações apresentadas ao Fisco Federal e a movimentação bancária, configura dolo para fins de qualificação da multa de ofício. (...)

**Nesse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 44, da Lei n. 9.430/96, arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64.** Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance destes dispositivos legais.”

(grifos e destaques originais)

Indicado como paradigma de divergência o acórdão n.º **9101-004.104** (processo n.º 11516.002668/2009-44 - sessão de 09/04/2019). O paradigma cumpre os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste CARF, na medida em que proferido por Colegiado distinto, não reformado até a data de interposição do recurso em exame e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Passa-se ao exame.

O relatório do acórdão recorrido registra a fundamentação do lançamento fiscal no que tange à qualificação da multa de ofício:

“De acordo com o TVF (fls. 312/321):

A fiscalizada (...) apresentou a declaração de inatividade no ano calendário de 2004 (fls. 09), situação esta incompatível com a movimentação bancária efetuada no mesmo período, da ordem de R\$ 4.335.554,00, de acordo com as declarações de CPMF apresentadas pelos Bancos Bradesco S/A, ABN AM RO Real S/A e Unibanco S/A.

Também em relação ao ano calendário de 2005, a contribuinte apresentou a DSPJ - SIMPLES declarando a receita bruta de apenas R\$ 350,00 (fls. 10/27), enquanto as instituições financeiras acusaram a movimentação da ordem de R\$ 5.647.000,00 para aquele ano calendário.

(...)

## 6. DA MULTA QUALIFICADA

Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) tendo em vista fraude fiscal praticada apresentando as declarações falsas (inatividade em 2004 e receita de R\$ 350,00 em 2005), omitindo sistematicamente as receitas da tributação.”

Apreciando a matéria, o Colegiado a quo manifestou o seguinte entendimento:

**“Multa qualificada**

Entendo que a qualificação da multa de ofício não se sustenta diante das seguintes Súmulas do Carf:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Como se percebe, consolidou-se o entendimento de que a omissão de receitas, por si só, não é causa de multa qualificada.

A propósito, foi justamente a discrepância entre o que foi declarado e sua movimentação bancária e informações em Dirf o fato que acabou atraindo a fiscalização.

E a conduta de não pagar tributos, de não apresentar declaração ou de declaração inexata possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, que assim dispõe:

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;

Como se nota, o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata – que é o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo inaplicável a multa qualificada de 150%.”

O paradigma descreve hipótese fático-jurídica muito semelhante à do presente feito, e em tais condições o Colegiado paradigmático identificou, como suficientes para a qualificação da multa, os seguintes elementos: “omissão substancial de receita, sem que sejam justificados cerca de 70% dos depósitos bancários”; “DIPJ zeradas”; e não apresentação de livros fiscais. Confira-se:

“A autuação tratou de 2 (dois) anos, 2005 e 2006, com arbitramento do lucro considerando que o contribuinte não possuía *“escrituração na forma das leis comerciais e fiscais”*, com fulcro no artigo 530, I, do RIR/1999 (Decreto n. 3.000/1999). Ademais, consta do TVF informação sobre a substancial omissão de rendimentos, como também sobre a apresentação de DIPJs zeradas.

Os Autos de Infração identificam como fundamento para a imposição de multa qualificada o disposto no artigo 44, II, da Lei nº 9430/1996. O citado dispositivo tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos em debate nos autos:

*Art. 44 (...) II cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

O acórdão recorrido merece reforma, eis que os fatos descritos pelo Termo de Verificação Fiscal – inclusive para justificar a qualificação da multa de ofício – atestam que houve substancial omissão pelo contribuinte e, assim, o dolo na sua conduta. Com efeito, a omissão substancial de receita, sem que sejam justificados cerca de 70% dos depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada. Não há mero erro do contribuinte, mas conduta evidente de sonegação fiscal.

Não obstante o teor da Súmula CARF 25, o caso dos autos não é de mera presunção legal de omissão de rendimentos, pois o contribuinte apresentou DIPJs zeradas, sem que tenha apresentado livros fiscais, tendo substancial valor apurado pela fiscalização (chegando a R\$ 1.878.756,30 nos 4 trimestres de 2005 e R\$ 1.450.628,76 nos 4 trimestres de 2006). Tais fatos atestam o dolo na conduta do contribuinte, caracterizando a sonegação fiscal, na forma do artigo 71, da Lei n. 4.502/1964.

Tampouco aplicável a Súmula CARF 14, na medida em que não se vislumbra “*simples omissão de receita*”, tendo sido comprovado o evidente intuito de fraude pela fiscalização.”

(grifou-se)

Vê-se que o Colegiado paradigmático analisou circunstâncias muito semelhantes às do presente feito – omissão substancial de receitas, depósitos bancários de origem não comprovada, ausência de declaração/declaração inexata, não apresentação de livros fiscais – e considerou-as suficientes para caracterização de dolo, sonegação fiscal e evidente intuito de fraude, de modo a justificar a qualificação da multa.

Nesse sentido há de fato divergência frente ao aresto recorrido, no qual tais circunstâncias não foram consideradas suficientes para a imposição da multa qualificada.

Confirmada a divergência proposta, justifica-se o seguimento da matéria para reexame em via especial.

### **Conclusão**

Pelos motivos expostos, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial fazendário.

À consideração do Sr. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

[...]

A contribuinte foi cientificada do recurso especial e de sua admissibilidade e não apresentou contrarrazões (vide despacho, fl. 741).

A relatoria do recurso foi inicialmente atribuída por sorteio ao d. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que declinou da mesma em face de impedimento regimental por ter sido o relator do aresto recorrido. Na sequência, o processo foi redistribuído a este relator, também por sorteio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte não apresentou contrarrazões ao recurso.

Examinando o paradigma, entendo que restou bem caracterizada a divergência, inclusive quanto às Súmulas CARF n.º 14 e 25, adotadas no recorrido e expressamente afastada pelo paradigma em situação análoga.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, nos termos do despacho de admissibilidade de recurso especial, cujos fundamentos adoto, nos termos do art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784/1999.

### Mérito

A PFN requer o restabelecimento da multa qualificada por entender que restou comprovada a ação dolosa da contribuinte de omitir suas receitas efetivas mediante a apresentação de declarações falseadas ao Fisco. A conduta reiterada e o montante da omissão não deixam dúvidas quanto a conduta intencional da contribuinte. Ao final conclui, *verbis*:

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada nos relatórios elaborados pela fiscalização, observada a partir da conduta reiterada e sistemática de omitir parcela significativa de rendimentos e divergência entre a declaração prestada ao Fisco Federal e os valores de sua movimentação bancária, motivos pelos quais foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

**Saliente-se que no entender da jurisprudência da 1ª Turma da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, “a omissão substancial de receita, sem que sejam justificados a quase totalidade dos depósitos bancários, legítima a aplicação de multa qualificada.”**

**Além disso, o contribuinte prestou declaração falsa (valores irrisórios e declaração de inatividade), por mais de um ano calendário, em descompasso completo com a altíssima movimentação bancária apurada pela fiscalização.**

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

A acusação fiscal foi assim fundamentada no Termo de Verificação Fiscal:

#### 6. DA MULTA QUALIFICADA

Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) tendo em vista fraude fiscal praticada apresentando as declarações falsas (inatividade em 2004 e receita de R\$ 350,00 em 2005), omitindo sistematicamente as receitas da tributação.

[...]

A contribuinte sustenta em seu recurso voluntário que a base de cálculo eleita pelo Fisco para determinação da exigência com base nos depósitos bancários não é condizente com a capacidade contributiva da empresa, na medida em que os valores movimentados em suas contas não lhe pertenciam e eram repassados aos proprietários dos veículos cuja venda intermediava.

Assim, os valores que corresponderiam às suas receitas seria o valor das comissões recebidas dos bancos, correspondentes à R\$ 52.564,18 no ano de 2004 e a R\$ 63.351,69 no ano de 2005, que inclusive sofreram retenção de imposto na fonte.

No tocante à qualificação da multa, além de alegar que o percentual aplicado teria caráter confiscatório, alegou que a mesma deveria ser reduzida, *“dada a situação fática do caso em tela, ajustando-se ainda, a base de cálculo sobre o que incidirá o percentual, visto que é descabido considerar a totalidade das receitas ingressadas nas contas da recorrente como sendo rendas passíveis de tributação, porque em sua grande maioria tratava-se de meras entradas na contabilidade, as quais não se subsumem ao conceito de renda”*.

O acórdão recorrido cancelou a multa qualificada, nos seguintes termos:

#### **“Multa qualificada**

Entendo que a qualificação da multa de ofício não se sustenta diante das seguintes Súmulas do Carf:

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.

Como se percebe, consolidou-se o entendimento de que a omissão de receitas, por si só, não é causa de multa qualificada.

A propósito, foi justamente a discrepância entre o que foi declarado e sua movimentação bancária e informações em Dirf o fato que acabou atraindo a fiscalização.

E a conduta de não pagar tributos, de não apresentar declaração ou de declaração inexata possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, que assim dispõe:

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;

Como se nota, o não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata – que é o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo inaplicável a multa qualificada de 150%.”

Pois bem.

Com a devida vênia, entendo que o acórdão recorrido merece reforma.

A questão atinente à aplicação da multa qualificada é bastante controversa no âmbito deste colegiado, mormente nos casos em que envolve a apuração de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Ou seja, mediante presunção legal. Também a prática reiterada e o volume da omissão, tido por alguns de meus pares e por mim como elementos indicadores do intuito doloso de omitir receitas, não o é para outros.

Aqui, todavia, ressalto dois fatos que julgo relevantes ao deslinde do caso.

Diante de uma movimentação bancária superior a 4 milhões de reais em 2004 e de cerca de 5 milhões de reais em 2005, a contribuinte apresentou declaração como pessoa jurídica inativa no ano de 2004 e com indicação de receitas de apenas R\$ 350,00 no ano de 2005.

Ora, é inequívoca a atividade da empresa nos dois anos objeto da ação fiscal espelhada na volumosa movimentação financeira de suas contas correntes, o que não é nem de longe retratado nas declarações apresentadas.

A própria recorrente, ainda que discuta a base de cálculo da autuação, realizada na sua maior parte com base nos créditos bancários de origem não comprovada, revela o inequívoco conhecimento do fato de que omitia receitas ao reconhecer o recebimento de comissões bancárias, não declaradas, nos montantes de R\$ 52.564,18 no ano de 2004 e a R\$ 63.351,69 no ano de 2005.

Tais comissões, pelo que se depreende dos autos, derivam de intermediação de financiamentos nas compras e vendas de veículos junto a instituições financeiras. A recorrente alega que não realizou a venda de nenhum veículo de sua propriedade no período examinado, tendo apenas realizado intermediação. Ou seja, a maior parte dos recursos que transitaram nas

suas contas não lhe pertenceria, mas sim aos proprietários dos veículos vendidos com sua intermediação.

Ainda que se possa emprestar alguma verossimilhança à alegação, que não restou comprovada pela recorrente de modo a afastar a presunção legal, também aí se tem uma confissão da plena operacionalidade da empresa nos anos-calendário sob exame e do auferimento de receitas da atividade comercial cujo montante não é revelado pela recorrente, mas incontestado pois não é crível que a mesma atuasse de modo gratuito na intermediação da venda de veículos de terceiros, sendo esta sua atividade precípua.

É cediço que a intermediação financeira para a obtenção de financiamentos para a aquisição de veículos constitui-se em atividade acessória para as empresas do ramo em que atua a recorrente. É evidente, portanto, que não seria esta a sua única receita operacional.

Ora a plena operacionalidade da empresa, revelada pela intensa movimentação financeira contrasta com as declarações de rendimentos apresentadas ao Fisco federal, seja pela condição de inativa no ano de 2004, seja pela irrisória receita de R\$ 350,00 informada na declaração do ano de 2005.

Têm-se aqui caracterizada a inequívoca intenção dolosa de omitir rendimentos ao Fisco, quando a contribuinte tinha plena consciência da ocorrência de receitas e não de mera movimentação financeira sem efeitos tributários.

E tal consciência não se refere apenas às comissões bancárias recebidas e que sofreram retenção na fonte, mas também e principalmente com relação às receitas apuradas com base em presunção legal, dado que a contribuinte não se desincumbiu de comprovar a origem dos depósitos.

Não se trata aqui de meras declarações inexatas, como entendeu o colegiado recorrido.

Ora, declaração inexata se caracteriza mediante a constatação de um erro eventual ou aleatório, compatível com a falibilidade da natureza humana. Não diante de um quadro sistemático e persistente de omissão de receitas sabidamente auferidas.

A propósito da distinção entre a mera declaração inexata e o intuito de sonegação já me manifestei nesse colegiado em declaração de voto proferida no Processo nº 10140.723102/2011-17, que deu ensejo ao Acórdão nº 9101-005.407, em 09 de março de 2021, *verbis*:

[...]

Situação distinta, a meu ver, ocorre quanto ao ano-calendário 2008, em relação ao qual a contribuinte deliberadamente apresentou Declaração Simplificada de Pessoa Jurídica – Inativa (fl.388).

Tal ato, volitivo, vai além da mera declaração inexata, como defende o d. conselheiro relator em seu voto.

Ao se declarar inativa, a contribuinte a um só tempo cumpre com a obrigação formal (acessória) e de outro se desonera, ao menos em tese, do recolhimento de qualquer tributo e da apresentação das demais declarações a que estaria obrigado, demandando a

ação fiscalizadora da administração tributária para verificar, in concreto, sua real situação econômico-financeira e fiscal.

Ou seja, visa retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores relativos às operações realizadas no período, passíveis de tributação.

Ainda que não haja a acusação ou comprovação de qualquer vício formal ou material nos negócios jurídicos que visassem a modificar sua natureza ou circunstâncias materiais ou mesmo a condição pessoal do contribuinte, há que se considerar que os fatos geradores dos tributos lançados, em especial do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, são complexivos e para sua apuração revela-se imprescindível a apuração do resultado pela contribuinte, por uma das formas previstas em lei e informá-la ao Fisco.

Ao informar a condição de inativa na DIPJ/2009, a contribuinte declara não ter realizado qualquer fato gerador de tributos no período, retardando o conhecimento do Fisco inclusive quanto à realização de atos jurídicos suscetíveis de serem alcançados pela tributação.

Note-se que o art. 71 da Lei nº 4.502/1964, define expressamente como **sonegação** “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 (...)**”, o que se diferencia da conduta fraudulenta, prevista no art. 72 da mesma lei, que aí sim exige comprovação de ação ou omissão dolosa, visando a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, visando a reduzir ou suprimir o tributo devido.

[...]

Ainda acerca da apresentação de declaração de inatividade quando a empresa sabidamente estava em atividade e auferiu receitas este colegiado já examinou situação similar no processo nº 10120.002994/2007-71 e proferiu o Acórdão nº 9101-005.414, de 06 de abril de 2021<sup>1</sup>, sob a relatoria da d. Conselheira Livia De Carli Germano, que em brilhante voto examinou a questão, do qual colho os excerto abaixo, *verbis*:

[...]

O mérito dos recursos especiais discute a manutenção da qualificação da multa em duas situações: receitas escrituradas e não declaradas (recurso especial da Fazenda Nacional) e receitas omitidas apuradas via presunção baseada em depósitos bancários cuja origem não fora justificada (recurso especial do sujeito passivo).

De se observar que, em matéria de multa qualificada, é pacífico que se exige a caracterização do dolo, eis que o artigo 44 da Lei 9.430/1996 remete às hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 -- respectivamente: sonegação, fraude e conluio.

---

<sup>1</sup> 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).

Acordaram os membros do colegiado, no mérito, em: (i) em relação ao Recurso Especial da PGFN, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Machado Matosinho, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob; e (ii) em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício a 75% em relação às omissões de receita sem correspondência com depósitos de operadoras de cartões de crédito. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

Os debates ocorrem, porém, eis que, na análise dos casos concretos, os julgadores têm diferentes concepções acerca de dolo, e também dão diferente qualificação aos fatos descritos nos autos de infração.

Passamos a analisar os recursos especiais, tais como admitidos.

### **Mérito: recurso especial da Fazenda Nacional**

Como visto, a decisão recorrida excluiu a qualificação da multa quanto à infração apurada mediante a verificação de divergências entre a escrituração mercantil e fiscal, por entender ter havido mera inexatidão entre a escrituração e as cifras declaradas ao Fisco, sem intenção de ocultar os fatos geradores.

Neste item, o Termo de Verificação Fiscal considerou ter sido a infração intencional e consciente, eis que o sujeito passivo, não obstante ter escriturado receitas, declarou ao Fisco federal que estava em situação de inatividade, durante anos-calendário reiterados, *in verbis* (fls. 634-635, grifos nossos) - (g.n.)

(...)

A empresa apresentou à SRF Declarações de Inatividade referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, onde declara que permaneceu, durante todo esses anos-calendário, sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial (fls. 506 a 509), o que diverge das informações registradas em sua escrituração contábil. Não apresentou qualquer Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

O fato de a empresa não ter declarado à SRF qualquer valor de receita referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, omitindo, em tese intencional e conscientemente, a totalidade do faturamento na Declaração entregues à SRF, evidencia seu intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que, conforme art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, configura-se como sonegação, conduta tipificada como crime no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, o que elevou a multa de ofício do presente lançamento para 150%, conforme inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ressalte-se que tal procedimento ocorreu em todos períodos de apuração de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, configurando tal frequência e uniformidade o modus operandi que a empresa utilizou neste período para suprimir o recolhimento de tributos federais, utilizando-se de declarações em tese falsas, posto que, segundo sua vasta e intensa movimentação bancária, auferiu receitas tributáveis mas não as informa nas Declarações apresentadas ao Fisco Federal (inativas), nem entrega à SRF qualquer DCTF referente a este período, demonstrando a consciência da conduta do contribuinte, visando a eximir-se do pagamento da totalidade dos montantes de IRPJ devidos.

Sobre o assunto, tenho me posicionado no sentido de que a apresentação de declarações fiscais com valores diversos dos escriturados (zeradas ou não) não é, por si só, circunstância que permite a exasperação da multa, eis que, de fato, cumpre à autoridade fiscal aprofundar a sua investigação e fundamentação, de forma a trazer indícios que convirjam para a conclusão de que tal diferença consiste, efetivamente, em dolo do sujeito passivo.

Não se nega que, para uma certa linha de pensamento, o simples fato de haver receitas escrituradas e não declaradas denotaria um certo nível de consciência do contribuinte a respeito da prática de alguma irregularidade. Este fato, muitas vezes aliado a outras circunstâncias indicadas pela autoridade atuante – por exemplo: a reiteração, a materialidade dos valores, o fato de o sujeito passivo ser assessorado por consultoria

contábil e/ou o fato de ter havido tempo hábil para a verificação da divergência entre escrituração e declarações fiscais e a retificação de eventual erro -- confirmaria a suposta intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária "*da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*", situação descrita no artigo 71, I da Lei 4.502/1964 como caracterizadoras da sonegação fiscal.

Assim, o simples fato de escriturar receitas a valor superior ao declarado à Receita Federal não necessariamente significa **omissão intencional** do pagamento de tributos.

Primeiro porque é possível que se trate de erro na escrituração, que o contribuinte entenda que as receitas em questão são isentas/não tributáveis, enfim, há uma ampla gama de possibilidades que não necessariamente levam à conclusão de que na omissão há intuito doloso do contribuinte.

Além disso, é importante ter em mente que o artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando qualifica a multa de ofício, traz consigo um requisito de comprovação de **pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**. Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa -- inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (grifamos):

(...)

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

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

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**" (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).

Para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata conduta do sujeito passivo definida como ilícito penal que sustente tal exasperação.

No caso, temos a conduta do contribuinte (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), sendo de se considerar que não houve mera divergência de valores, mas verdadeira declaração (falsa) de inatividade, e isso durante dois anos-calendários seguidos. (g.n.)

A empresa declarou, para os anos de 2003 e 2004 (fls. 516 e 517):

A pessoa jurídica que está preenchendo esta Declaração de Inatividade permaneceu, durante todo o ano-calendário, sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial: Sim

**Tais circunstâncias, conjugadas, consistem em indícios que parecem de fato apontar para a presença do elemento subjetivo necessário à qualificação da multa, isto é, a intenção de esconder o fato gerador do tributo mediante a prestação ao Fisco de informação que se sabia incorretas. (g.n.)**

Considero o caso dos autos peculiar porque não houve mera divergência de valores entre escrituração mercantil e declarações fiscais (isto é, não houve declaração inexata, o que pode ser produto de simples erro), mas a apresentação de declaração fiscal indicando estar em situação de inatividade quando se sabia estar exercendo a atividade operacional. É dizer, tal declaração foi prestada de forma sabidamente falsa. E o fato de se prestar uma declaração falsa de forma reiterada também aponta para que se aproxime a conduta mais de uma intenção do que de simples erro. (g.n.)

De se observar que tanto a falsidade da informação quanto a prática de dolo, fraude e simulação são hipóteses que permitem à autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício dos tributos, nos termos do artigo 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 indica que a multa de ofício de 75% será aplicada nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e de declaração inexata, reservando a multa qualificada de 150% para quando se comprove as condutas dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, respectivamente, sonegação, fraude e conluio.

No caso, valo ressaltar, não houve simples declaração inexata, mas declaração falsa de inatividade, o que permite enquadrar a conduta nas hipóteses da Lei 4.502/1964 (e a caracterização como sonegação ou fraude vai depender da linha que se adote): (g.n.)

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.

A apresentação de declaração sabidamente falsa é pressuposto de fato que se enquadra em norma penal. De se ressaltar que a característica de a declaração ser “sabidamente”

falsa é importante pois permite descartar, no caso dos autos, qualquer hipótese de dúvida quanto ao dolo, não se podendo cogitar, aqui, de eventual erro de enquadramento legal ou divergência na interpretação de fatos (o que ocorre em alguns casos de desqualificação das operações pelas autoridades fiscais, quando o sujeito passivo entende ter direito a determinado tratamento fiscal e o fisco não concorda, conferindo-lhe tratamento diverso). (g.n.)

Assim, muito embora esta Relatora manifeste o entendimento de que não é crime, nem há que se considerar haver dolo no sentido penal, na circunstância de o sujeito passivo apurar diferenças entre a sua escrituração e as suas declarações fiscais, o mesmo não se pode dizer da prestação de informações *sabidamente* falsas ao fisco federal.

Neste sentido, compreendo que a conduta dos autos é punível com a multa de 150%, eis que resta comprovadamente configurado o dolo do sujeito passivo para a prática de ilícitos penais.

Diante disso, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, sob diferentes linhas de argumentação (algumas delas expostas nas declarações de voto infra). Em comum aos Conselheiros que negaram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional temos a conclusão de que configura hipótese para a qualificação da multa a apresentação de declarações de inatividade quando o sujeito passivo sabia estar em situação operacional auferindo receitas tributáveis. A ementa do julgado reflete esta motivação que formou maioria.

#### **Mérito: recurso especial do sujeito passivo**

Para contextualizar a autuação relacionada à omissão de receitas, reproduzo o item do Termo de Verificação Fiscal na parte referente aos fatos que levaram às autuações de principal neste item (fls. 630-631):

(...)

Então, a partir das informações apresentadas pela empresa e analisando os extratos bancários e contabilidade, concluímos, que os valores depositados nas contas correntes da empresa com o histórico "Depósitos", referem-se a depósitos de cheques e numerários correspondentes a vendas do próprio mês, que os valores depositados pelas operadoras de cartões de crédito referem-se a vendas do mês anterior e que as "antecipações Visanet" se referem a vendas do próprio mês ( e que seriam recebidas no mês posterior, mas que por necessidade de liquidez imediata, foram antecipados & empresa pela operadora).

Compusemos, assim, a "Planilha de Apuração de Receitas Mensais" e totalizamos os valores de receita mensais obtidos a partir dos extratos bancários, conforme as considerações acima. Confrontando esses valores de receita com aqueles registrados na contabilidade da empresa na conta "Receita de Vendas", apuramos diferenças em todos os meses, conforme "Planilha de Apuração de Receitas Mensais"(fls. 447).

Intimamos a empresa a justificar essa nova divergência apurada pela fiscalização por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 004 (f is. 375 a 447), porém ela não se manifestou.

As diferenças apuradas pela fiscalização não comprovadas pela empresa correspondem a depósitos bancários cuja origem não foi comprovada que, por força do art. 287 do RIR/99, caracterizam-se como omissão de receitas.

Apurada a receita auferida pela empresa nos ano-calendário de 2003 e 2004, passaremos, agora, a verificar qual o regime de tributação a que a empresa estava sujeita nesse período:

(...)

Assim, adotamos o lucro real trimestral para a apuração dos valores de IRPJ e CSLL devidos sobre a omissão de receita caracterizada pelos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela empresa, os quais foram lançados no presente auto de infração.

(...)

Conforme já exposto, o voto condutor do acórdão recorrido justificou a qualificação a multa na própria omissão de receitas de depósitos bancários.

Tal entendimento merece reforma, por contrariar entendimento consolidado neste Tribunal e manifestado no enunciado da Súmula CARF 25 (Vinculante, conforme Portaria MF 383/2010):

Súmula CARF 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Passando-se à análise da autuação fiscal, porém, verifica-se que o Termo de Verificação Fiscal (fl. 631-632) justificou a qualificação a penalidade não apenas na omissão, mas também na reiteração e na forma como realizada, mediante o envio de declarações de inatividade, veja-se (grifamos):

(...)

O fato de a empresa não ter declarado a SRF qualquer valor de receita referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, omitindo, em tese intencional e conscientemente, a totalidade do faturamento nas Declarações entregues à SRF, evidencia seu intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que, conforme art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64, configura-se como sonegação, conduta tipificada como crime no art. 1º, I, da Lei n.º 8.137/90, o que elevou a multa de ofício do presente lançamento para 150%, conforme inc. II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Ressalte-se que tal procedimento ocorreu em todos períodos de apuração de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, configurando tal frequência e uniformidade o modus operandi que a empresa utilizou neste período para suprimir o recolhimento de tributos federais, utilizando-se de declarações em tese falsas, posto que, segundo sua vasta e intensa movimentação bancária, auferiu receitas tributáveis mas não as informa nas Declarações apresentadas ao Fisco Federal (ínativas), nem entrega à SRF qualquer DCTF referente a este período, demonstrando a consciência da conduta do contribuinte, visando a eximir-se do pagamento da totalidade dos montantes e CSLL devidos.

(...)

De se analisar, portanto, se configura hipótese de qualificação a multa a conduta reiterada de se omitir receitas, enviando ao fisco federal declarações de inatividade, que não refletem a movimentação bancária existente (recebimento de cheques e recebimentos via cartão de crédito).

Em passado recente esta 1ª Turma da CSRF já proferiu decisões entendendo que a prática reiterada de se omitir receitas em volume relevante autoriza a exasperação da penalidade, por exemplo:

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).*

Com a devida vênia, discordo de tal posição por entender, resumidamente, que a reiteração (assim como o volume) é apenas uma medida, uma graduação, da omissão, de maneira que justificar a qualificação da multa na reiteração 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 da Súmula CARF 25 -- ela também não poderia ser baseada em qualquer medida/graduação dessa omissão.

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).*

Reproduzo trechos do voto condutor do acórdão 9101-005.151, com o qual concordo integralmente:

(...)

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.

(...)

Não obstante, compreendo **que o caso dos autos tem uma circunstância que o diferencia dos casos acima tratados.**

É que aqui, como já se ressaltou na parte deste voto dedicada ao recurso especial da Fazenda Nacional, as infrações apuradas foram praticadas por meio da apresentação ao fisco federal de declarações *sabidamente falsas*.

De fato, o sujeito passivo não apenas apresentou ao fisco federal declarações inexatas (circunstância que dá ensejo à multa de ofício de 75%), mas declarações que ele *sabia serem falsas*, eis que, muito embora estivesse exercendo a atividade desde 1998, passou a apresentar declarações indicando inatividade a partir do ano-calendário de 2003.

Diferentemente dos casos de declaração inexata, aqui não vejo como se poderia considerar haver dúvida acerca da *intenção* do sujeito passivo de não recolher tributos mediante a prática de um ilícito.

No caso dos autos, a exasperação da penalidade não está justificada apenas em uma graduação da omissão, mas no próprio *meio* utilizado para a prática da omissão de rendimentos, que envolveu a prática intencional de falsidade documental e, portanto, de um ilícito (declarações sabidamente falsas de inatividade).

Ressalte-se que, no caso dos autos, o sujeito passivo sabia, ao apresentar a declaração de inatividade, que não se enquadrava em tal situação, não se podendo cogitar de qualquer hipótese de erro de enquadramento legal ou divergência na interpretação de fatos.

Neste sentido, compreendo que a conduta dos autos é punível com a multa de 150%, eis que resta comprovadamente configurado o dolo do sujeito passivo para a prática de ilícitos penais.

Neste sentido, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Embora rico o posicionamento da d. relatora, nem todos os seus posicionamentos externados no voto condutor foram corroborados pela maioria formada em torno de suas conclusões. A posição do colegiado, naquele caso, segundo a d. relatora restou consubstanciada na ementa, *verbis*:

MULTA QUALIFICADA. AUTUAÇÃO QUE SE BASEIA EM VALORES CONSTANTES DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL EM PERÍODOS EM QUE FORAM APRESENTADAS DECLARAÇÕES FISCAIS DE INATIVIDADE. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE OPERACIONAL INEQUÍVOCO. FALSIDADE DOCUMENTAL. DOLO CONFIGURADO.

O artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando qualifica a multa de ofício, traz consigo o requisito de comprovação do dolo do sujeito passivo.

**A apresentação de declarações fiscais de inatividade quando se sabia estar em situação operacional caracteriza dolo capaz de levar à qualificação da multa de ofício.**

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO DE INATIVIDADE EM PERÍODO EM QUE ERA INEQUÍVOCO O EXERCÍCIO DE ATIVIDADE OPERACIONAL. FALSIDADE DOCUMENTAL. DOLO CONFIGURADO.

A qualificação a multa de ofício deve estar baseada em prova do dolo do sujeito passivo. **O fato de a omissão ter sido praticada em períodos em que o sujeito**

**passivo apresentou declarações de inatividade, quando sabia estar exercendo regularmente suas atividades operacionais, caracteriza o dolo necessário à exasperação da penalidade.**

(g.n.)

Naquela oportunidade votei com a relatora pelas conclusões, por não concordar com seu entendimento de que a reiteração da conduta não seja também um dos elementos a apontar a prática dolosa do contribuinte no intuito de sonegar os tributos devidos, nos termos registrados em declaração de voto, *verbis*:

Acompanhei a d. relatora quanto às conclusões de seu brilhante voto pelo fato de que, apesar de concordar com a fundamentação de que a apresentação de declaração de inatividade é elemento suficiente para a caracterização da intenção dolosa de omissão de receitas, não compartilho do seu entendimento de que a reiteração da conduta não seja também um dos elementos a apontar a prática dolosa do contribuinte no intuito de sonegar os tributos devidos.

Salvo a comprovação do cometimento de erros por parte do contribuinte, a reiteração de conduta no sentido de ocultar parte significativa de suas receitas, podem e devem justificar a qualificação da multa de ofício, pois não é crível o cometimento do mesmo erro por períodos sucessivos, sempre em desfavor do Fisco, sem que haja qualquer iniciativa por parte do contribuinte no sentido de corrigi-los.

No presente caso, entendo que a conduta reiterada, ao lado da falsa declaração de inatividade, são elementos seguros no sentido de caracterizar a conduta dolosa suficiente para atrair a qualificação da multa, nos termos do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996, e, assim, para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e de negar provimento ao recurso especial do contribuinte, conforme concluiu a i. relatora.

Estas as razões do meu voto neste recurso.

Voltando ao caso concreto, vislumbro aqui circunstâncias semelhantes àquele.

É bem verdade que naquele caso a contribuinte havia se declarado em inatividade por dois anos consecutivos, não obstante tivesse inclusive registrado receitas em sua escrituração contábil.

Aqui, a contribuinte não apresentou a sua escrituração à autoridade fiscal e apresentou declaração de inatividade em 2004 e declaração de rendimentos informando receita de apenas R\$ 350,00 no ano de 2005.

Como já registrei, não vislumbro no presente caso distinção relevante entre a declaração de inatividade e a apresentação de declaração informando receita de meros R\$ 350,00, diante de uma movimentação financeira superior a 4 milhões de Reais em 2004 e de cerca de 5 milhões de Reais em 2005.

Em ambos os casos, a maior parte das receitas foi apurada com base em presunção legal com base em depósitos bancários de origem não comprovada. No caso paradigma citado parte dos recursos eram originados de vendas com cartão de crédito.

Aqui o indício de que as receitas omitidas decorrem das atividades da recorrida são trazidos pela própria contribuinte em sua impugnação e recurso quando afirma que a maior

parte dos recursos que transitaram nas suas contas não lhe pertenceria, mas sim aos proprietários dos veículos vendidos com sua intermediação.

É fato que a mesma não se desincumbiu de comprovar tais operações, daí o lançamento por presunção com base em créditos bancários de origem não comprovada. Porém é inequívoco que a presunção é de que tais receitas são derivadas de suas atividades, tanto que o percentual de presunção aplicado é o da atividade comercial desempenhada pela empresa, acrescida de 20% em face do arbitramento do lucro. Na parte relativa às comissões por intermediação financeira a autoridade fiscal aplicou o percentual de 32%, acrescido de 20% em face do arbitramento.

Ou seja, independentemente da não identificação da origem dos créditos bancários a presunção legal é de omissão de receitas da própria atividade, sendo irrelevante, a meu ver, a presunção para fins de qualificação da prática reiterada de omissão de receitas, com a devida vênia e respeito aos colegas que pensam de forma diversa.

A reiteração da conduta, no presente caso, constitui-se em indício seguro da intenção dolosa da contribuinte de ocultar a ocorrência dos fatos geradores ao Fisco.

Em conclusão, vislumbro no presente caso a intenção deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada, mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, seja declarando-se inativa em 2004, seja declarando valores ínfimos em 2005, sabidamente inferiores à sua real receita auferida.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso fazendário para restabelecer a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado