



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 11516.007860/2008-46
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-006.839 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de fevereiro de 2024
Recorrente PETROFAB EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

ADMISSIBILIDADE RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DADA À LEGISLAÇÃO. DISCORDÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

O Recurso Especial se presta a examinar divergência de interpretação dada à legislação tributária, não sendo o caminho para irrisignação da decisão recorrida. Neste caso, não deve o Recurso Especial ser conhecido, pelo menos quanto aos questionamentos que tenham referido propósito. O mesmo se aplica à pretensão de reanálise de provas.

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

Ano-calendário: 2003

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A constatação de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. A indicação de que cheques do próprio sujeito passivo reiteradamente supriram indevidamente a conta Caixa não é suficiente para provar o evidente intuito de fraude na omissão de receitas decorrente de presunção legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa”. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%, vencido o conselheiro Luciano Bernart (relator) que votou por dar provimento

parcial para reduzir a multa de ofício para 100%. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

I. Acórdão recorrido e despacho de admissibilidade (DA)

1. Trata-se de Recurso Especial (fls. **1.119-1.186** e docs. anexos) interposto pelo Contribuinte em face de decisão da 2ª Turma, da 4ª Câmara Ordinária da 1ª Seção de Julgamento, exarada por meio do **Acórdão** n.º **1402-005.720** (fls. **1.097-1.111**), em sessão realizada na data de 17 de agosto de 2021, cuja ementa é a seguinte:

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

Ano-calendário: 2003

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA.

A apuração de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES COMPENSADOS

Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovadas as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. POSSIBILIDADE.

Quando constatada pela Fiscalização a ocorrência de saldo credor de caixa, é adequada e cabível a recomposição da conta caixa, desde que os livros e a sistemática de registro e escrituração eleita pelo contribuinte permitam a obtenção de valores que, fielmente, representem a movimentação de numerário ocorrida.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma prerrogativa ou uma faculdade do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro

tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção. A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração, em contraposição direta aos fundamentos trazidos pela Fiscalização.

REGISTRO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

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

PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referente a tributos submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INTUITO DOLOSO. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento (sic) da conduta ilícita ao longo do tempo e a expressividade dos valores envolvidos, descaracterizam o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à sonegação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

2. A Recorrente questiona seis matérias em seu Recurso Especial. São elas: **a)** Saldo credor de caixa; **b)** Glosa de despesas bancárias; **c)** Arbitramento; **d)** Multa qualificada; **e)** Outras omissões de receitas – notas fiscais de simples remessa e **f)** Outras omissões de receitas – notas fiscais de venda para entrega futura.

3. O DA deu seguimento parcial ao Recurso, sendo que foram admitidas somente duas matérias (fl. **1.380**): **“necessidade de glosa de despesas adicionadas no LALUR e na DIPJ”** e **“qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa”**. Os termos do Despacho foram os seguintes (fls. **1.381-1.382**):

De acordo.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo, admitindo a rediscussão das matérias **“necessidade de glosa de despesas adicionadas no LALUR e na DIPJ”** e **“qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa”**, pois sobre tais temas foi comprovada a alegada divergência de interpretação da legislação tributária.

A respeito das demais matérias tratadas no recurso especial, entendo que não foi comprovada a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do

RICARF/2015, motivo pelo qual é negado seguimento ao recurso especial do sujeito passivo em relação àqueles temas.

Deste despacho cabe agravo, nos termos do art. 71, do Anexo II, do RICARF/2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, relativamente às matérias que não obtiveram seguimento.

Encaminhe-se à unidade de origem da RFB, para ciência do sujeito passivo acerca do despacho de admissibilidade recursal, bem como para a adoção das demais providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso. Após, caso haja requerimento de agravo, encaminhe-se ao CARF. Do contrário, encaminhe-se à PGFN, para ciência do recurso especial interposto pelo sujeito passivo (fls. 1119 a 1179) e do despacho de admissibilidade recursal, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões, relativamente às matérias que obtiveram seguimento, conforme o disposto no art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Finalmente, encaminhe-se ao CARF, para distribuição e julgamento do recurso especial do sujeito passivo pela CSRF.

II. Agravo e despacho de agravo

4. Insatisfeito com o DA, o Contribuinte interpôs Agravo (fls. **1.390-1.464**) visando a reforma do Despacho e o consequente seguimento de todas as matérias questionadas. O Despacho de Agravo (fls. **1.485-1.503**) rejeitou o Agravo e confirmou o seguimento parcial com a seguinte redação (fls. **1.502-1.503**):

De acordo.

REJEITO o agravo e confirmo o seguimento parcial do recurso especial.

Em consequência, devem ser adotadas as seguintes providências:

- 1º - Encaminhamento dos autos à **Unidade de Origem da RFB** para ciência da rejeição do agravo, na forma do art. 71, §8º do Anexo II do RICARF, e demais providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso;
- 2º - Restituição dos autos ao **CARF** para ciência à **PGFN**: a) do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 1119), b) do despacho de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo (e-fls. 1344), c) deste despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contrarrazões, conforme o disposto no art. 70, do Anexo II, do RICARF; e
- 3º - Retorno dos autos ao **CARF** para distribuição e julgamento do recurso especial do sujeito passivo pela 1ª Turma da CSRF.

III. Argumentos recursais e Contrarrazões

5. Para a **primeira matéria questionada**, “**necessidade de glosa de despesas adicionadas no LALUR e na DIPJ**”, que consta no tópico II do Recurso, denominado “**GLOSA DE DESPESAS BANCÁRIAS**” (fl. **1.154**), o Recorrente alega, em síntese, o seguinte: **a)** as despesas bancárias contabilizadas no razão contábil da conta “**3620-DESPESAS BANCÁRIAS**” foram adicionadas no LALUR e na DIPJ ano-base 2003; **b)** o escritório contábil não apresentou os documentos das despesas bancárias, mas tão somente as contabilizou “por totais mensais”. Por tal motivo não teria conseguido apresentar os documentos bancários correspondentes, o que justificou a adição ao Lucro Real no LALUR. O fato é que houve despesa bancária e ela foi

contabilizada no resultado. Sobre estes valores adicionados não pode a Requerente vir a ser tributada, nem receber multa e muito menos agravada em 150%.

6. Para a **segunda matéria questionada**, “**qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa**”, que consta no tópico IV do Recurso, denominado “MULTA QUALIFICADA” (fl. **1.169**), o Recorrente alega, em síntese, o seguinte: **a)** a qualificação da multa não pode ser feita sobre o saldo credor de caixa por presunção legal prevista, cuja previsão se dá no art. 12, § 2º do Dec.-Lei 1.598/12-1977, base legal para o art. 281, I do RIR/99; **b)** cita a Súmula CARF n.º 25. Apenas se houver sonegação, fraude ou conluio e quando existe prova direta é que haverá multa qualificada. O Acórdão mantém a multa com fundamento apenas de que não foi esclarecida a existência dos saldos credores mensais de caixas, que se distribuem por todos os meses fiscalizados. Os “saldos credores de caixa foram “fabricados” pela própria Fiscalização e logo não poderiam ser alegados para JUSTIFICAR A MULTA AGRAVADA!”; **c)** não existe base de cálculo para a multa e nem dolo para a qualificação, uma vez que as despesas foram contabilizadas partindo dos extratos bancários.

7. Ao final, requer provimento ao Recurso para que seja reformado o Acórdão recorrido, com o conseqüente cancelamento da qualificação e redução do valor dos Autos de Infração.

8. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. **1.524-1.530**, por meio das quais afirma, resumidamente, que: **na admissibilidade, a)** descabimento de recurso especial para reexame de matéria fática e probatória, inexistindo assim similitude fática e divergência jurídica. Cita Súmula 07 do STJ, alegando que a pretensão depende da verificação e análise de fatos e documentos juntados aos Autos; **b)** a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, mas sim na interpretação de normas. Cita o Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003. Os paradigmas examinaram normas jurídicas distintas, ainda que fatos sejam semelhantes. Sobre isto cita o Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999; **c)** não há similitude fática e divergência sobre solução jurídica para que caiba recurso especial. **No mérito, d)** não houve comprovação de despesas bancárias para comprovar a dedução; **e)** reiterada conduta de não pagamento faz com que haja a qualificação da multa. Ao final, requerer o improvimento do Recurso Especial.

9. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Admissibilidade

A. Tempestividade e indicação do(s) paradigmas

10. Da análise dos Autos, percebe-se que o Contribuinte interpôs o Recurso Especial antes de sua cientificação da decisão do Acórdão da TO. Tal informação pode ser confirmada no DA (fl. **1.345, g.n.**).

A contribuinte protocolou, em 29/09/2021, recurso especial contra a decisão (fl. 1115). Como os autos estiveram na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) entre 14/09/2021 (fl. 1112) e 29/10/2021 (fl. 1114), pode-se concluir que a contribuinte apresentou recurso especial antes de ser oficialmente cientificada acerca do acórdão, restando atendido o requisito de tempestividade previsto no *caput* do art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015). A PGFN, por outro lado, não contestou a parte da decisão que lhe foi desfavorável (fl. 1113).

11. Tal condição não inibe o direito recursal, cumprindo assim a tempestividade prevista no art. 37, § 2º do Decreto 70.235/72 e no art. 119 do RICARF 2023 (correspondente ao art. 68 do RICARF 2015). Conclui-se, portanto, que o Recurso Especial (RE) é tempestivo.

12. A exigência do art. 118, §§ 9º, 10 e 11 do RICARF 2023 (correspondente ao art. 67, §§ 9º, 10 e 11 do RICARF 2015), que define a juntada da cópia do inteiro teor do(s) paradigma(s) ou de publicação ou indicação de até duas ementas, foi atendida pelo Recorrente, às fls. **1.154-1.155 e 1.203-1.214** para a primeira matéria e fls. **1.169 e 1.268-1.285** para a segunda matéria.

13. Assim, atendidos tais requisitos.

B. Questionamento e prequestionamento

14. Como visto, o questionamento recursal foi admitido em relação a duas matérias, são elas:

- a) “necessidade de glosa de despesas adicionadas no LALUR e na DIPJ”;
- b) “qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa”

15. Nos termos do art. 118, § 5º do RICARF 2023 (correspondente ao art. 67, § 5º do RICARF 2015), o recurso especial somente tem seguimento quanto à matéria

prequestionada, cuja demonstração se dá com a precisa indicação do prequestionamento no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou os embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

16. No caso em questão se observa que o Acórdão recorrido tratou especificamente das matérias em questão. Além de constarem na ementa da decisão objeto do recurso, constata-se que foram tratadas no corpo do voto (fls. **1.412-1.423**).

3) DAS DESPESAS BANCÁRIAS NÃO COMPROVADAS.

Por fim, em relação às despesas bancárias não comprovadas, a Recorrente não contesta a ausência de escrituração das referidas despesas. Alega, no entanto, que teria incluído esses valores em “outras adições” na apuração do lucro real. Diante disso, pede que seja considerado, para todos os fins, inclusive para ajuste no FAPLI, um valor de adição de R\$ 1.197.396,90 e não R\$ 2.397.396,90 como constou da DIPJ.

Inviável a pretensão da Recorrente. Isso porque, como bem observado pela decisão recorrida:

“A alegação da impugnante não pode ser aceita, porque não guarda vinculação com a boa técnica contábil, não observa as orientações para o preenchimento das DIPJ e também é inoportuna.

No curso da fiscalização a atuada foi intimada e reintimada a apresentar os comprovantes das despesas bancárias, mas não atendeu às intimações. Portanto, teve oportunidades para esclarecer o ocorrido, mas preferiu alegar, em sede de impugnação, que já teria incluído os referidos valores na apuração do lucro real.

Em verdade, a contribuinte deveria ter estornado os lançamentos contábeis de despesas inexistentes, e regularizado sua escrituração. O campo “outras adições” da ficha 09-A da DIPJ, linha 23, referente à demonstração do lucro real, não se presta a lançar retificações de escrituração, mas foi previsto para o registro de valores corretos a adicionar não classificáveis em linhas anteriores.

Improcedentes, portanto, as alegações da Recorrente.

4) DA MULTA QUALIFICADA.

Alega a Recorrente que, por se tratar de lançamento baseado em presunção legal a multa de ofício não poderia ser qualificada.

De fato, conforme disposto na súmula CARF nº 14 “*a simples apuração de omissão de receita ou rendimento, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

No entanto, como bem observou a decisão recorrida, no caso dos autos, existem elementos que permitem concluir pela legitimidade da qualificação da multa, tais como:

- a) A contribuinte deixou de registrar várias notas fiscais e respectivas receitas;
- b) Os montantes mensais de saldos credores de caixa, cuja existência não foi esclarecida, e distribuem-se por todos os meses fiscalizados;
- c) Foi comprovada a escrituração de despesas inexistentes nos meses de janeiro a setembro de 2003.

Sendo assim, correta a qualificação da multa na hipótese dos autos.

Alega a Recorrente que “a fiscalização não aplicou a multa de 150% para os casos autuados de notas fiscais. No entanto, ao analisar o Auto de Infração verifica-se que a penalidade qualificada foi imputada a todas as infrações.

17. Desta feita, observa-se que houve o prequestionamento.

C. Divergência: similitude fática e dissonância jurídica

18. Nos termos do art. 37, §2º, II do Dec. 70.235/72 e do Art. 118 do RICARF 2023 (art. 67, do Anexo II, do RICARF 2015), incumbe à CSRF o julgamento de recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. No mesmo sentido, o parágrafo 1º do citado art. 118 dispõe que o recurso deve demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

19. Além da necessidade de haver divergência entre decisões, o que faz com que a Câmara Superior se caracterize como órgão de julgamento de uniformização jurisprudencial administrativa, a divergência deve ser expressa e claramente caracterizada no recurso, contendo a indicação da similitude fática entre as situações comparadas e a dissonância nos resultados dos julgamentos. Assim se manifestou o Pleno da CSRF: “A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente.” (Acórdão n.º 9900-00.149, sessão de 08 de dezembro de 2009, Relator: Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

1. Divergência da primeira matéria

20. Após exame dos argumentos recursais, percebe-se que não há apontamento nem insurgência sobre divergência de interpretação dada à legislação tributária por parte do Recorrente, mas sim irrisignação com a decisão, bem como apresentação de argumentos que demandariam reanálise de provas, o que é incabível nesta fase processual. Os principais argumentos recursais do Contribuinte nesta matéria intentam demonstrar que houve contabilização de despesas bancárias, além de justificar o motivo pelo qual os documentos comprobatórios não foram apresentados. Mas ressalta que as despesas bancárias foram realizadas e lançadas de maneira adequada.

21. Apesar dos paradigmas **108-08.577** e **1301-00.130** tratarem de lançamentos no LALUR, não há similitude fática nem dissonância jurídica entre eles, pois o Acórdão recorrido trata de situação em que o Contribuinte tenta justificar o lançamento das despesas em outros campos, sendo que não as teria sequer comprovado, mesmo tendo oportunidade para tanto. Já os paradigmas tratam respectivamente de “erro contábil” “devidamente neutralizado

pelos lançamentos de exclusão e adição no Lalur”, “sem prejuízo para o Fisco” e comprovação de despesas por parte do contribuinte. (fl. **1.155, g.n.**).

Sessão de :10 DE NOVEMBRO DE 2005

Acórdão n.º :108-08.577

IRPJ — ERRO CONTÁBIL — ANULAÇÃO DOS EFEITOS FISCAIS POR AJUSTES NO LALUR — Não há como exigir do contribuinte imposto em face de erro de escrituração contábil se a distorção foi anulada por lançamentos no Lalur, ainda mais se houve comprovação da ausência de prejuízo para o Fisco.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 9 TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em PORTO ALEGRE/RS.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR provimento ao recurso de ofício**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

DORIVAL PADOVAN - PRESIDENTE

° CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO .

Processo n.º 19515.00095912006-77

Recurso n.º 165.555 Voluntário

Acórdão n.º: 1301-00.130 - 3ª Câmara 1ª Turma Ordinária

Sessão de 17 de junho de 2009

Matéria IRPJ E OUTRO

Recorrente **CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S. A.**

Recorrida **TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I**

Assunto: **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Exercício: 2002

Ementa: **Adições no LALUR. Prova.**

Cabe ao contribuinte demonstrar que adicionou no LALUR despesas que o próprio contribuinte reconhece como indedutíveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário restabelecido a dedutibilidade das despesas de R\$14.350,00, R\$ 10.650,00 e R\$ 3.000,00, glosadas pela fiscalização e também a despesas de assistência técnica no valor de R\$ 5.200.546,57 que havia sido glosada por ter ultrapassado o limite de 5% da receita líquida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

22. No segundo paradigma se percebe que houve provimento parcial para a dedutibilidade das despesas apenas quando houve comprovação delas fl. **1.212 (g.n.)**.

Em relação às despesas no valor de R\$ 14.350,00, R\$ 10.650,00 e R\$ 3.000,00 que foram glosadas pela fiscalização, tendo sido a glosa mantida pela DRJ por falta de apresentação de documentação comprobatória, a recorrente apresenta a fls. 786/794, cópias de documentos que demonstram a despesa.

Poderia se argumentar que a apresentação foi feita apenas na fase recursal, havendo preclusão do direito de fazê-lo. No entanto no caso concreto, entendo que deve ser aplicado o Princípio da Verdade Material associado ao Princípio da Razoabilidade, tendo em vista que a fiscalização foi realizada com base em arquivos magnéticos e o contribuinte apresentou trezentas e nove folhas de documentos, conforme relato da própria fiscalização (fls. 521). Não me parece ter havido qualquer premeditação na não entrega dos documentos e trata-se de menos de 1% do total de documentos.

23. Já quanto a despesas técnicas, foi constatado o erro da Autoridade fiscal e por tal motivo dado provimento fl. **1.213 (g.n.)**, diferente do que ocorre com a caso discutido.

Me parece que assiste razão à recorrente. A planilha de fls. 523 deixa claro que a fiscalização chegou ao valor dedutível aplicando o percentual de 5% sobre o valor de R\$ 22.136.736,12, que, por sua vez foi obtido subtraindo da Receita total de R\$ 170.725.428,59 o valor de R\$ 148.588.692,47. Não resta dúvida que a fiscalização utilizou o lucro bruto como base para calcular o limite, em desrespeito à legislação que prescreve que a base tem de ser a receita líquida. O fato da recorrente não ter contestado os cálculos não me parecem ter influência nesta questão, pois houve manifesto erro de fato, pois a fiscalização afirma ter calculado a receita líquida mas, na verdade, apurou o lucro bruto.

24. Não é aplicada também a mesma legislação do Recorrido aos Paradigmas. Assim, entende-se que não deve ser conhecido o RE quanto à primeira matéria - “**necessidade de glosa de despesas adicionadas no LALUR e na DIPJ**”.

2. Divergência da segunda matéria

25. Ambos os paradigmas da segunda matéria, **9101-004.337** (ementa abaixo, fl. **1.268**) e **9101-004.457** (ementa abaixo, fl. **1.282**), tratam de qualificação da multa no caso de omissão de receitas, com fundamento no art. 44 da Lei 9.430/96, inclusive com citação das Súmulas 14 e 25. Nos paradigmas, as decisões foram favoráveis aos contribuintes. Assim, vejo que houve a divergência preconizada nas normas que dispõem sobre o Recurso, mesmo que não se tenha inserido especificamente o caso de saldo credor de caixa, uma vez que a qualificação não se deu em virtude disto, mas em razão da reiteração da conduta.

26. Assim, deve o Recurso Especial ser conhecido quanto à segunda matéria - “**qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa**”

V. Mérito

A. Qualificação da multa

27. Entende-se que foi adequada a decisão da Turma Ordinária, uma vez que a qualificação não se caracteriza exclusivamente pela omissão de receita ou rendimentos, nos termos das súmulas 14 e 25 do CARF, mas sim pelo contexto. Como se percebe da fundamentação da Relatora, o conjunto de condutas demonstra que houve justificativa para qualificação, quer seja por deixar de registrar várias notas fiscais e suas respectivas receitas, despesas inexistentes ou outras, o que foi feito por diversos meses seguidos (fl. **1.110**).

No entanto, como bem observou a decisão recorrida, no caso dos autos, existem elementos que permitem concluir pela legitimidade da qualificação da multa, tais como:

- a) A contribuinte deixou de registrar várias notas fiscais e respectivas receitas;
- b) Os montantes mensais de saldos credores de caixa, cuja existência não foi esclarecida, e distribuem-se por todos os meses fiscalizados;
- c) Foi comprovada a escrituração de despesas inexistentes nos meses de janeiro a setembro de 2003.

Sendo assim, correta a qualificação da multa na hipótese dos autos.

28. A conduta omissiva reiterada, não sendo constatado erro em seus atos, entendida no contexto resulta na qualificação da multa, devendo ela, no presente caso, ser mantida.

29. É de se ressaltar que houve alteração em relação à qualificação da multa prevista no art. 44, da Lei 9430/96. Quando de sua aplicação, o disposto no § 1º do citado artigo previa que a multa de ofício deveria ser duplicada, o que a elevava para 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de sonegação, fraude ou conluio. Ocorre que, a partir da vigência da Lei nº

14.689/23, a redação do texto normativo aplicável ao caso (art. 44, § 1º, VI da Lei 9.430/96) passou a dispor que a multa qualificada seria de 100% (cem por cento). Como base na retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c” do CTN, deve haver a redução da qualificação da multa de 150% para 100%.

VI. Conclusão

30. Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Especial, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL por força da retroatividade benigna, reduzir a multa qualificada para 100% (cem por cento).

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário, em parte, à pretensão da Contribuinte na matéria “qualificação da multa de ofício em casos de presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa”. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser dado provimento ao recurso especial para reduzir a penalidade a 75%, com base nos fundamentos assim expressos por esta Conselheira no voto condutor do paradigma nº 9101-004.337:

No mérito, a PGFN aduz que *a decisão da ilustre maioria da Câmara a quo afronta o Art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, e os artigos 173, I e o art. 150, §4º do CTN, bem como as provas dos autos*. Isto porque, em seu entendimento, *não há a menor dúvida de que houve evidente intuito de fraude do contribuinte na prática reiterada (durante o ano todo de 2000) e consciente de manipular os lançamentos realizados a débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo da omissão de receitas, procurando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo*. Neste sentido, destaca o voto vencido do Conselheiro Relator do acórdão recorrido:

Quanto à decadência alegada, torna-se necessário, a priori, analisar o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%, o que levaria à necessidade de aplicação do art. 173 do CTN, Vejamos a motivação da fiscalização ao aplicar a multa qualificada. Ela consta do termo de verificação de fls. 289:

"O contribuinte, conforme demonstrado no curso do processo, ao não possuir recursos para suprir suas necessidades de caixa, resultando em saldo credor da conta caixa, ao não declarar em sua DIPJ/2001 — ano-calendário de 2000 (fls. 20 a 53), receitas auferidas de suas atividades, consubstanciadas por saldo credor de caixa; ao apropriar incorretamente os juros pagos à empresa LGV transportes, reduzindo seu lucro tributável, e ao manter saldo indevido em conta do passivo, omitindo pagamentos, omitiu informações e receitas às autoridades fazendárias. Estes fatos demonstram, em tese, o intuito do contribuinte de cometer crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

O evidente intuito de fraude consiste na manifestação dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal parte de suas operações e de seu lucro tributável, e o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduzem à conclusão de que, em tese, o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou documentação comprobatória que justificasse os cheques emitidos e incluídos como ingressos em caixa, não apresentou documentação comprobatória do efetivo ingresso de recursos de adiantamento de clientes, e de recebimentos de valores de clientes relativos a exercícios anteriores, não apresentou contratos e justificativa para a apropriação de juros de empréstimo, que foram apropriados indevidamente como incorridos apenas no ano-base, não apresentou documentação comprobatória de origem de saldo em conta de passivo, caracterizando passivo fictício, tudo isso no ano calendário de 2000."

Das motivações acima, entendo que a única que poderia justificar a aplicação da multa qualificada é a inclusão de cheques de sua própria emissão como origem (lançamento a débito na conta caixa), sem demonstrar que tenham sido utilizados para pagamento de despesas contabilizadas pelo contribuinte.

Ao analisar a planilha de fls, 270, verifica-se que, após reconstituição do caixa, verifica-se saldos credores nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2000. Confirma-se com isso que o contribuinte, de forma reiterada e consciente, manipulou os lançamentos realizados à débito da conta caixa com o intuito de evitar que transparecesse o saldo credor, fato presuntivo de omissão de receitas. A existência de saldo credor em apenas em momento pode ser justificada por mero erro justificável, mas a reiterada prática, demonstra o dolo no procedimento do contribuinte, o que justifica a aplicação da multa qualificada.

Diante do exposto, voto no sentido de manter a aplicação da multa qualificada de 150%.

A recorrente entende estar provado nos autos a intenção do Recorrido em ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto para efetivação da remessa, não se tratando de simples indícios, e que tal ação não decorreu de lapsos ou de erro, mas de ação consciente, há evidente intuito de fraude, merecendo ser mantida a multa qualificada.

É certo que na presença de reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta. Contudo, esta conduta reiterada deve estar relacionada à alteração da base de cálculo ou do tributo devido, assim constituindo uma consequência direta da intenção deliberada de cometer a infração e deixar de recolher ou postergar o recolhimento do tributo devido.

Especificamente no ponto destacado no voto vencido e no recurso especial, importa ter em conta que a autoridade fiscal apurou o que segue:

Através do Termo de Intimação Fiscal n.º 894, de 23 de setembro de 2005, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias de cheques, relacionados em anexo à intimação (item 01, fls 121 a 124), justificando o destino dado a cada um deles, apresentando a documentação pertinente e o motivo dos mesmos terem sido incluídos como ingressos na conta caixa.

Em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894, apresentada em 28 de novembro de 2005, o contribuinte apresenta cópias dos cheques, e alega que os mesmos foram utilizados para pagamentos da empresa (fornecedores, tributos, despesas e demais gastos). Alega ainda que os pagamentos foram lançados contra a conta caixa (fls 129 a 131). Não apresenta documentação comprobatória de suas alegações, não efetuando uma correlação entre os beneficiários dos cheques emitidos e as despesas ou pagamentos em que foram utilizados, tampouco demonstrando a contabilização destas despesas ou pagamentos na contabilidade da empresa.

Como se pode notar dos cheques relacionados, que foram consolidados em anexo ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894 (fls 123 e 124) e na planilha "Relação de Cheques Excluídos da Conta Caixa" (fls 262 e 263), não foi possível a fiscalização vincular qualquer um deles a despesa contabilizada, além de não constarem na contabilidade despesas ou pagamentos efetuados pela empresa para os beneficiários dos cheques.

Visando facilitar a visualização das cópias de cheques e dos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte, incluímos os mesmos em anexos ao presente processo, sob o título de anexos n.º 01 e n.º 02.

Notamos que entre as cópias de cheques apresentadas constam como beneficiárias algumas empresas comerciais, como a Auto Foz, concessionária de veículos da marca Fiat na cidade de Foz do Iguaçu (Anexo 02, fls 40 a 59); Destro Macro Exportadora de Alimentos Ltda, empresa comercial de Foz do Iguaçu com a qual a empresa em fiscalização não manteve, durante o ano calendário de 2000, qualquer relação comercial, seja de compra ou venda de produtos, ao menos contabilizada (Anexo 01, fls 139 a 141, 146 a 149 e 155 a 159); Cia Tropical de Hotéis Ltda e Empresa Hoteleira Rafagnin Andreola, duas empresas hoteleiras da cidade de Foz do Iguaçu, proprietárias dos hotéis Tropical das Cataratas e Rafain, respectivamente, que não constam na contabilidade como empresas com relações comerciais com a empresa fiscalizada, no ano calendário de 2000 (Anexo 01, fls 116 a 118 e Anexo 02, fls 81 a 84); além de vários cheques emitidos para pessoas físicas, que não constam como prestadoras de serviços ou pessoas vinculadas a empresa fiscalizada, e cheques para várias empresas instaladas no Paraguai, que tampouco constam da contabilidade da empresa como fornecedoras de mercadorias ou serviços a empresa Bohemia.

Constatamos ainda que foram incluídos como ingressos de recursos em caixa os valores dos cheques n.º 000140 (R\$ 7.300,00), 000141 (R\$ 7.300,00), 000142 (R\$ 7.300,00) e 000143 (R\$ 7.050,00), no valor total de R\$ 28.950,00, que foram depositados em juízo por terem sido apreendidos no curso do processo que deu origem a representação da Justiça Federal (Anexo 01, fls 80 a 91). Ou seja, os cheques que foram apreendidos e que se encontram em conta a disposição da justiça federal foram incluídos como ingressos de recursos em caixa, sem serem destacados os pagamentos para os quais estes cheques se destinavam, evidenciando que a empresa adotou como estratégia a inclusão de valores dos cheques na conta caixa e a não contabilização de pagamentos levados a efeito com estes mesmos cheques.

Dessa forma, resta claro que praticamente todos os cheques apresentados na relação anexada ao Termo de Intimação Fiscal n.º 894, e que foram debitados na conta caixa, não foram efetivos ingressos de recursos no caixa da empresa, pois não constam despesas ou pagamentos relativos aos mesmos. Isso indica que os referidos cheques foram utilizados para pagamentos de despesas ou custos que não foram contabilizados, o que levou a fiscalização a excluir os mesmos do fluxo de caixa da empresa, na data da contabilização dos mesmos.

Somente foram considerados como ingressos de recursos os cheques n.º 000207 e 000208, no mês de novembro de 2000, pois os mesmos foram emitidos a favor do emitente dos mesmos, no caso a empresa Bohemia, sendo dessa forma plausível que tais cheques tenham sido utilizados para suprimento de recursos de caixa.

Assim os cheques excluídos da conta caixa são os relacionados na planilha chamada "Relação de Cheques Excluídos da Conta Caixa" (fls 262 e 263). Estes valores foram incluídos na planilha "Fluxo de Caixa Ajustado", relativo ao ano calendário de 2000, nas datas de sua contabilização, sendo que todos os cheques excluídos foram lançados como créditos no fluxo de caixa ajustado (fls 264 a 268).

[...]

Na elaboração da planilha "Fluxo de Caixa Ajustado" (fls 264 a 268), foram constatadas várias datas em que ocorreram insuficiências de recursos de caixa, em vários meses do ano. Foi efetuada a análise da conta do livro razão, apurando qual o dia do mês em que o saldo da coluna "ajuste acumulado" resultava em maior saldo credor de caixa, e destacamos estas datas como a omissão de recursos, por saldo credor de caixa, conforme demonstrado na planilha e no demonstrativo consolidado final (fls 268).

Por todo o acima exposto, fica evidente o intuito do contribuinte de sonegar informações ao fisco, reduzindo o valor de sua receita tributável e, conseqüentemente, do lucro a ser tributado e dos impostos a serem declarados. O evidente intuito de fraude consiste na manifesta intenção dolosa do sujeito passivo em ocultar da autoridade fiscal suas operações e, o conjunto de fatos levantados no procedimento fiscal conduz à conclusão de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, que não apresentou à fiscalização justificativa ou documentação comprobatória dos cheques emitidos e incluídos na contabilidade como ingressos de recursos em caixa, cheques estes que tiveram como beneficiários pessoas físicas ou jurídicas que não tiveram pagamentos relacionados na contabilidade da empresa; que não comprovou a origem e o efetivo ingresso de recursos na conta caixa relativos a adiantamentos recebidos de clientes, especialmente de adiantamento recebido de empresa ligada; e que não comprovou a origem do saldo inicial e o efetivo ingresso de recursos na empresa e no país, relativo a notas fiscais a receber, de empresa localizada no exterior, ao qual o contribuinte fiscalizado é ligado, por possuírem, a empresa brasileira e a empresa paraguaia, sócios comuns.

A mencionada representação da Justiça Federal, que tem por objeto os cheques n.º 000140 (R\$ 7.300,00), 000141 (R\$ 7.300,00), 000142 (R\$ 7.300,00) e 000143 (R\$ 7.050,00), no valor total de R\$ 28.950,00, indica que, em razão de apreensão promovida a partir de denúncia anônima acerca do funcionamento de uma casa de câmbio clandestina em Foz do Iguaçu/PR, havia evidências de que valores seriam remetidos ilegalmente ao exterior pelos agiotas que lá atuavam, assim operando irregularmente com câmbio e evasão de divisas. (e-fl. 6/18). Contudo, a autoridade lançadora somente logrou identificar que tais cheques foram indevidamente destinados a suprir a conta Caixa da contribuinte, anulando este destino assim contabilizado para erigir o indício que a legislação tributária instituiu para fins de presunção legal de omissão de receitas.

A presunção legal de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa decorre da impossibilidade material de as saídas de numerário superarem os ingressos de mesma natureza e, assim, evidenciarem, com maior probabilidade, que ingressos deixaram de ser contabilizados e possivelmente teriam origem em receitas da atividade. Considerando a frequência destas ocorrências, a lei inverteu o ônus da prova da omissão de receitas, permitindo ao Fisco exigir os tributos devidos em razão da presunção de ocorrência da infração, e atribuindo ao sujeito passivo o dever de infirmar o indício ou provar a inexistência de receitas omitidas.

Em razão da prática contábil de transitar pela conta Caixa os valores movimentados em instituições financeiras, denominada "caixa fluante", ou "lançamento cruzado na conta Caixa" como dito no acórdão recorrido, a apuração de saldo credor de caixa passou a ser erigida em um novo contexto, qual seja, mediante verificação de que os valores movimentados em Bancos, se aportados a débito na conta Caixa, motivaram correspondentes lançamentos a crédito na mesma conta Caixa quando não representassem valores efetivamente sacados nas instituições financeiras para suprir de numerário a conta Caixa. Na hipótese de o valor sacado ou descontado na instituição financeira ser destinado a terceiros, cabia à autoridade fiscal anular esta entrada na conta Caixa, que assim poderia evidenciar saldo credor, indicativo de que outros aportes deixaram de ser nela registrados, aportes estes que a lei autorizou presumir como receitas omitidas.

Porém, resta fora de dúvida que a autoridade fiscal se vale da presunção legal para identificar a base tributável porque não logra, por outros meios, identificar qual aporte

deixou de ser contabilizado na conta Caixa e se ele, de fato, corresponderia a receita omitida. Em consequência, ao se escorar na presunção legal, a autoridade lançadora deixa de definir os reais contornos da conduta do sujeito passivo, a partir dos quais seria possível, ao menos, inferir sua intenção, inclusive a partir da reiteração, e associá-la à caracterização do evidente intuito de fraude que, à época, o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 demandava para aplicação da penalidade qualificada de 150% sobre o crédito tributário não recolhido em razão daquela conduta.

Assim, se a imputação de omissão de receitas decorre, apenas, de presunção legal, não há como afirmar com segurança que o sujeito passivo, ao suprir a conta Caixa com cheques que não se destinaram a aportar numerários naquela conta, teve a intenção de ocultar as receitas apenas presumidamente omitidas. É possível, sim, que o sujeito passivo tenha omitido receitas, depositado estes valores em instituições financeiras e emitido os cheques em questão para destiná-los a outros fins, inclusive para remessas ilegais ao exterior, valendo-se da impossibilidade de contabilizar o real destino destes cheques para integrá-los à conta Caixa e ocultar o saldo credor decorrente da falta de registro do ingresso das receitas omitidas. Contudo, é possível também que o saldo credor de Caixa decorresse de outros erros contábeis não identificados pela autoridade fiscal, nem demonstrados pelo sujeito passivo, como o registro a crédito da conta Caixa de valores que deveriam ter sido creditados em outras contas contábeis, ou mesmo o registro a débito em outras contas contábeis de valores que deveriam ter sido debitados na conta Caixa.

Neste cenário de incertezas, a lei instituiu a presunção legal em favor do Fisco, e permitiu afirmar a omissão de receitas para fins de incidência tributária. Mas não autorizou que se extraísse desta conduta o evidente intuito de fraude para imputação de multa qualificada, mormente tendo em conta o que assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em suma, se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente subtraídas da tributação, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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.

Correto, assim, o cancelamento da qualificação da penalidade promovido pelo Colegiado *a quo*.

Aqui também, a compreensão da maioria do Colegiado foi de que a qualificação da penalidade em relação aos créditos tributários apurados a partir da presunção de omissão de receitas com base em saldo credor de caixa decorreu, tão só, da reiteração da infração *por todos os meses fiscalizados*, vez que os elementos determinantes para a manutenção do gravame, assim referidos no voto condutor do acórdão recorrido, correspondiam, em cada item, às três diferentes infrações imputadas à Contribuinte:

No entanto, como bem observou a decisão recorrida, no caso dos autos, existem elementos que permitem concluir pela legitimidade da qualificação da multa, tais como:

- a) A contribuinte deixou de registrar várias notas fiscais e respectivas receitas;
- b) Os montantes mensais de saldos credores de caixa, cuja existência não foi esclarecida, **e distribuem-se por todos os meses fiscalizados**;
- c) Foi comprovada a escrituração de despesas inexistentes nos meses de janeiro a setembro de 2003.

Sendo assim, correta a qualificação da multa na hipótese dos autos. (*destacou-se*)

Esclareça-se que a acusação fiscal é ainda mais genérica, porque, depois da descrição das três infrações, no tópico acerca da qualificação da penalidade consignou-se ser clara a *intenção do contribuinte em ludibriar o fisco, causando prejuízo ao cofres públicos mediante a falta do recolhimento/pagamento dos tributos devidos*, afirmando estar presente o dolo, vez que *a prática delituosa implementada não deixa dúvida quanto à voluntariedade da conduta, pois não apenas deixou de oferecer à tributação fatos imponíveis inerentes à atividade, como utilizou artifício destinado a evitar o conhecimento pela Administração Tributária de operações efetivamente realizadas*. Especificamente quanto à apuração de saldo credor de Caixa, a autoridade lançadora se limita a descrever os procedimentos para alcançar esclarecimentos acerca dos cheques de emissão da Contribuinte que suprimam a conta Caixa, apesar de objeto de liquidação bancária ou transferência bancária, e assim concluir que não houve o correspondente crédito na conta Caixa pelos pagamentos promovidos com tais cheques, justificando sua exclusão e recomposição da conta Caixa, evidenciando saldo credor em todos os meses de 2003.

Diante deste cenário, à semelhança do que consignado no precedente antes citado, *é possível, sim, que o sujeito passivo tenha omitido receitas, depositado estes valores em instituições financeiras e emitido os cheques em questão para destiná-los a outros fins, eventualmente escusos, valendo-se da impossibilidade de contabilizar o real destino destes cheques para integrá-los à conta Caixa e ocultar o saldo credor decorrente da falta de registro do ingresso das receitas omitidas*. Contudo, quando a autoridade se escora na presunção legal para determinar o valor tributável, ela deixa de definir os reais contornos da conduta do sujeito passivo e de suprir a acusação com elementos que caracterizem o evidente intuito de fraude na receita omitida.

Novamente como antes dito, em apurações desta espécie, *é possível também que o saldo credor de Caixa decorresse de outros erros contábeis não identificados pela autoridade fiscal, nem demonstrados pelo sujeito passivo, como o registro a crédito da conta Caixa de valores que deveriam ter sido creditados em outras contas contábeis, ou mesmo o registro a débito em outras contas contábeis de valores que deveriam ter sido debitados na conta Caixa*. Daí a dúvida que impõe a decisão em favor do sujeito passivo, no âmbito da definição da penalidade aplicável.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte e reduzir a 75% a penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de saldo credor de caixa.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Fl. 17 do Acórdão n.º 9101-006.839 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11516.007860/2008-46