



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11624.720053/2014-33
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.212 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABBATUR TURISMO E LOCACOES EIRELI

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO. INDICAÇÃO DE PARADIGMAS. DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE. LIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA CSRF.

A competência da CSRF é orientada à solução de divergência entre julgados do CARF, conforme demonstrada pela identificação de paradigmas e nos termos reconhecidos pelo despacho de admissibilidade de recurso especial. Não cabe à Turma julgadora abordar matérias não analisadas em tal despacho, para as quais sequer houve a indicação de paradigmas divergentes.

O fato de o acórdão recorrido ter abordado a decadência como decorrência não faz com que necessariamente a matéria deva ser assim tratada no julgamento do recurso especial, especialmente ante a ausência de demonstração de paradigmas que tenham decidido em sentido contrário e do idêntico silêncio do despacho de admissibilidade quanto à matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE EVIDÊNCIAS DO DOLO.

Não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Aplicação da 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.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial somente no que diz respeito à qualificação de multa. Vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob (relatora), que votou por não conhecer do recurso, e os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por conhecer integralmente do recurso. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Andréa Duek Simantob

(relatora) e Viviane Vidal Wagner, que votaram por dar-lhe provimento para restabelecer a multa de 150%. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 1.235 a 1.248) interposto em face da decisão proferida pela 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara deste CARF, no acórdão n.º. 1402-002.853 (fls. 1.215 a 1.233) que, na sessão de 26 de janeiro de 2018, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, para reduzir a multa ao percentual de 75% e excluir os coobrigados da relação jurídico tributária.

O processo cuida de exclusão da contribuinte em epígrafe do Simples Nacional a partir de 01/10/2009 e de lançamentos tributários relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos períodos de apuração compreendidos entre 01/10/2009 e 31/12/2011.

O desenrolar do processo desde a lavratura do auto de infração até a fase recursal encontra-se detalhadamente exposto no âmbito do recorrido, cujo excerto de e-fls. 1.217 a 1.228 aqui se adota como Relatório até aquela fase processual, *verbis*:

“(…)

No Termo de Verificação (fls. 610 a 631), a fiscalização relata que, em atendimento a intimação, a contribuinte apresentou extratos bancários e livros Diário e Razão do período compreendido entre 01/01/2009 e 31/12/2011.

Alega que a análise dessa documentação revelou que a movimentação bancária não guardava correlação nenhuma com a escrituração da conta Caixa Geral do livro Razão, sendo a movimentação bancária constante dos extratos muito superior à escriturada.

Acrescenta que nenhum dos créditos bancários constantes dos extratos foi escriturado na conta Caixa Geral.

Relata a fiscalização que a contribuinte foi intimada, em 02/01/2014, a apresentar documentos comprobatórios das origens de todos os recursos creditados em sua conta bancária no período de 01/01/2009 a 31/12/2011, tendo listado individualmente todos os créditos bancários no anexo ao termo de intimação (fls. 459 a 463).

Ressalta que tal intimação não obteve resposta, sendo aplicável a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, com o consequente lançamento dos créditos tributários.

2. DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

De acordo com o relatado no Termo de Verificação (fls. 610 a 631), a fiscalização constatou que a contribuinte não escriturou sua movimentação financeira, devendo ser excluída de ofício do Simples Nacional.

A questão foi analisada no Despacho Decisório EQSIM/DRF/CTA n.º 147/2014 (fls. 475 a 480), que concluiu pela exclusão da contribuinte do Simples Nacional a partir de 01/10/2009 com base nos incisos II e VIII e §1º do art. 29 da Lei Complementar n.º 123/2006:

“Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

II – for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública; (...)

VIII – houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária; § 1o Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos calendário seguintes. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 127, de 2007)”

4 A autoridade *a quo* concluiu que a contribuinte incidiu nas hipóteses acima discriminadas em razão de: i) não atendimento à intimação para apresentar a documentação comprobatória da origem dos recursos creditados em sua conta bancária (inciso II) e ii) falta de escrituração de toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, na conta Caixa Geral.

Considerando-se que a empresa deixou de efetuar escrituração contábil que permitisse a identificação de sua movimentação bancária desde outubro de 2009, a autoridade *a quo* concluiu que os efeitos da exclusão deveriam se iniciar em 01/01/2009, haja vista o disposto no art. 29, §1º, da Lei Complementar n.º 123/2006, acima reproduzido.

A exclusão de ofício do Simples Nacional, com base no referido Despacho Decisório, foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo DRF/CTA n.º 97/2014 (fls. 482), do qual a contribuinte teve ciência em 26/08/2014 (fls. 485 e 486).

3. DAS AUTUAÇÕES

3.1. Do regime de tributação

No Termo de Verificação (fls. 610 a 630), a fiscalização relata que a contribuinte era optante pelo Simples Nacional.

Acrescenta que, tendo sido excluída de ofício do regime especial a partir de 01/10/2009, a contribuinte foi intimada a manifestar sua opção pelo lucro presumido, lucro real trimestral ou anual, conforme previsto no art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 (fls. 485 e 486):

“Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.”

Informa que, em resposta à intimação, a contribuinte afirmou que não se manifestaria sobre a opção pelo regime de apuração do lucro pois apresentaria impugnação ao ato declaratório que a excluía do Simples Nacional (fls. 494).

A fiscalização alega que a impugnação por parte do sujeito passivo do ato declaratório de exclusão do Simples Nacional não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão, de acordo com a Súmula CARF nº 77.

Ressalta que, não tendo a contribuinte optado pelo regime de apuração dos resultados, a regra geral seria a apuração pelo lucro real trimestral. Entretanto, isso só seria possível se a escrituração da contribuinte o possibilitasse.

No caso, alega que não é possível a apuração do lucro real, em razão da falta de escrituração da movimentação bancária, devendo ser apurado o resultado pelos critérios do lucro arbitrado, nos termos do art. 530, III, “a” e “b”, do RIR/99:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;”

A fiscalização alega que o percentual de arbitramento do lucro para as atividades exercidas pela contribuinte (agência de viagens e turismo, emissão de passagens aéreas e terrestres e locação de veículos) corresponde a 38,4% da receita bruta, conforme previsto nos artigos 532 e 519, §1º, III, do RIR/99:

“Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considerasse receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.”

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

3.2 Da tributação das receitas declaradas em DASN

Conforme já relatado, a contribuinte foi excluída do Simples Nacional e não manifestou sua opção quanto ao regime de apuração dos resultados quando intimada. Além disso, sua contabilidade não possibilitou a apuração pelo lucro real trimestral, visto que não foi escriturada a movimentação bancária. Assim, a contribuinte ficou sujeita à apuração dos resultados pelo lucro arbitrado.

A fiscalização informa que a contribuinte entregou as Declarações Anuais do Simples Nacional – DASN referentes a 2009, 2010 e 2011, tendo efetuado recolhimento via DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

Na tabela abaixo, estão discriminados os valores das receitas brutas mensais declaradas nas DASN e dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) embutidos nos recolhimentos unificados:

(...)

6. A fiscalização relata que, no procedimento de ofício, foram apurados o IRPJ e a CSLL pelos critérios do lucro arbitrado e o PIS e a COFINS pelo regime cumulativo em relação às receitas declaradas, deduzindo-se os tributos recolhidos dos valores a serem lançados de ofício.

Em relação a essa infração, foi aplicada multa de ofício no percentual de 75% dos tributos devidos, conforme previsto no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96.

3.3. Da omissão de receitas

Como já relatado, ao comparar os extratos bancários com a conta Caixa Geral do livro Razão da contribuinte, a fiscalização constatou que nenhum dos lançamentos a crédito efetuados em conta corrente consta da escrituração.

A fiscalização informa que a contribuinte foi intimada, em 02/01/2014, a apresentar documentos comprobatórios das origens de todos os recursos creditados em sua conta bancária no período de 01/01/2009 a 31/12/2011, tendo listado individualmente todos os créditos bancários no anexo ao termo de intimação (fls.459 a 463).

Ressalta que tal intimação não obteve resposta, sendo aplicável a presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96:

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

Informa a fiscalização que, para a apuração dos valores das receitas omitidas, foram somados mensalmente os lançamentos a crédito efetuados na conta corrente, excluindo-se os lançamentos cuja descrição no extrato permitia identificar não se tratar de receita da pessoa jurídica (ex: BB giro rápido). Os créditos bancários considerados receitas

omitidas estão discriminados nas planilhas anexas ao Termo de Verificação (fls. 628 a 630).

Foram também deduzidos os montantes de receitas brutas declaradas em DASN.

A fiscalização ressalta que a constatação de omissão de receitas enseja o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre as receitas omitidas, conforme previsto no art. 24 da Lei n.º 9.249/95:

“Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período base a que corresponder a omissão.

(...)

§2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Alega a fiscalização que a prática reiteradamente adotada pelo sujeito passivo, ao longo de três anos-calendário, de não escriturar sua movimentação bancária impediu o reconhecimento de diversas receitas em sua escrituração contábil. Sustenta que tal conduta, voluntária e intencional, evidencia o intuito do sujeito passivo de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, ficando caracterizada a prática de sonegação prevista no art. 71, I, da Lei n.º 4.502/64.

Assim, conclui que, em relação a essa infração, deve ser aplicada a multa qualificada prevista no art. 44, I e §1º, da Lei n.º 9.430/96.

3.4. Da responsabilidade tributária dos sócios da pessoa jurídica

A fiscalização alega que a falta de escrituração da movimentação bancária constitui crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º, II, da Lei n.º 8.137/90:

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

(...)

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

Sustenta que os sócios da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos, visto que praticaram atos com infração de lei. É o que determina o art. 135, III, do CTN:

“Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Assim, foi atribuída responsabilidade tributária aos sócios da Abbatut: Gérson Euclies Raulino, CPF 586.760.07934 e Giovana Oeschler Raulino, CPF 765.951.109-20.

3.5. Dos autos de infração

Diante do exposto, foram lavrados autos de infração para a constituição dos créditos tributários abaixo discriminados (fls. 504 a 609):

(...)

A pessoa jurídica autuada e os responsáveis tributários foram cientificados das autuações em 14/10/2014 (fls. 634 a 642).

4. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em 24/09/2014, a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 650 a 665, acompanhada de cópias de: i) procuração e documento de identidade do advogado que subscreve a manifestação, ii) ato declaratório de exclusão do Simples Nacional; iii) contrato social e iv) um recibo e três notas fiscais de serviço de transporte (fls. 666 a 677).

Alega ser indevida sua exclusão do Simples Nacional, visto que não incorreu nas hipóteses previstas nos incisos II e VIII do art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, como alegado no Despacho Decisório EQSIM/DRF/CTA nº 147/2014.

4.1. Da ausência de prática de qualquer ato de embaraço à fiscalização

A manifestante alega que o fato de não ter atendido a intimação para apresentar documentos comprobatórios da origem dos recursos creditados em sua conta bancária foi considerado pela autoridade a quo como embaraço à fiscalização, tendo sido um dos fundamentos da exclusão do Simples Nacional.

Argumenta que em momento algum pretendeu causar embaraço à fiscalização, tendo apresentado cópia dos documentos solicitados no termo de início de procedimento fiscal, quais sejam: extratos bancários e livros Diário e Razão, que possibilitaram a apuração pela fiscalização das divergências entre os valores constantes dos livros e dos extratos bancários.

Alega que somente deixou de apresentar à fiscalização a documentação comprobatória das origens dos recursos creditados em sua conta corrente porque o Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 18/12/2013 (fls. 459 a 463), foi recebido do correio por uma funcionária que não o repassou aos administradores da empresa.

Acrescenta que teve conhecimento desse termo de intimação somente em 29/05/2014, quanto obteve cópia do processo.

Argumenta que o atendimento à referida intimação não teria por efeito agravar sua situação; pelo contrário, comprovariam o trânsito de receitas de terceiros em sua conta bancária, justificando as divergências entre os recursos movimentados em conta e as receitas próprias escrituradas.

Ante o exposto, conclui que não restou caracterizado o embaraço à fiscalização previsto no art. 26, II, da Lei Complementar nº 123/2006, devendo ser cancelado o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 97/2014.

4.2. Da movimentação financeira

A manifestante alega que a falta de identidade entre os créditos em conta bancária e a receita bruta declarada decorre do ramo de atividade em que atua (agência de viagens e turismo – CNAE 7911200 e serviço de reservas e outros serviços de turismo – CNAE 7990200).

Ressalta que os depósitos em conta corrente supostamente não escriturados correspondem a receitas de terceiros que transitavam temporariamente em sua conta.

Acrescenta que esses valores eram imediatamente repassados aos seus titulares, prática corriqueira entre os prestadores de serviços turísticos.

Alega que atua como intermediária entre os clientes e os fornecedores dos serviços turísticos. Ressalta que cobra um preço único do cliente pelo serviço, que inclui hospedagens, passagens, passeios, transporte, etc. Acrescenta que, ao receber o pagamento do cliente, repassa os valores devidos aos fornecedores envolvidos, retendo apenas sua comissão de intermediação, que constitui menos de 10% do valor total cobrado do cliente.

A manifestante sustenta que a origem e o destino dos valores recebidos e repassados podem ser plenamente comprovados pelas notas fiscais anexas. Destaca que eventual equívoco nos lançamentos contábeis não impediu a identificação da movimentação bancária, uma vez que os extratos bancários foram apresentados à fiscalização pela própria manifestante.

Ante o exposto, conclui que não incorreu na hipótese de exclusão do Simples Nacional prevista no art. 29, VIII, da Lei Complementar nº 123/2006.

4.3. Dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

A manifestante alega que sua exclusão do Simples Nacional constitui sanção excessiva e desproporcional. Ressalta que a atuação da Administração Pública deve se pautar pela razoabilidade e pela proporcionalidade entre os meios empregados e os fins almejados, o que não aconteceu no caso em tela, visto que sua exclusão do Simples Nacional ocorreu por ter deixado de atender a um único termo de intimação, do qual não teve ciência a tempo.

Argumenta que a falta de atendimento a um único termo de intimação, tendo sido atendidos os demais, não caracteriza infração capaz de ensejar penalidade tão grave.

Ressalta que ela própria apresentou à fiscalização os livros Diário e Razão e os extratos bancários, não tendo havido, no caso, qualquer embaraço à fiscalização nem ausência de escrituração contábil.

4.4. Do pedido

Por todo o exposto, a manifestante requer seja cancelado o Ato Declaratório Executivo DRF/CTA nº 97/2014, com sua consequente permanência no Simples Nacional.

5. DA IMPUGNAÇÃO

Em 13/11/2014, a pessoa jurídica autuada e os responsáveis tributários apresentaram a impugnação de fls. 680 a 700, acompanhada dos documentos de fls. 701 a 977, consistentes em cópias de: i) documento de identidade do advogado que subscreve a impugnação e ii) planilhas, recibos e notas fiscais.

A seguir são sintetizadas as alegações apresentadas.

5.1 Da impossibilidade de tributação das receitas repassadas a terceiros

A impugnante ressalta que é empresa prestadora de serviços turísticos, atuando como intermediária entre os clientes e os fornecedores dos serviços turísticos. Alega que cobra um preço único do cliente, que inclui hospedagens, passagens, passeios, transporte, etc. Acrescenta que, ao receber o pagamento do cliente, repassa os valores devidos aos fornecedores envolvidos, retendo apenas sua comissão de intermediação, que é variável e constitui, em geral, menos de 10% do valor total cobrado do cliente.

Sustenta que o repasse de receitas no ramo das empresas prestadoras de serviços turísticos é comum e necessário para o seu funcionamento. Argumenta que a maior

parte dos recursos que transitam pelas contas correntes das agências de turismo não são de sua titularidade nem constituem receita própria, pois são repassados aos diversos fornecedores das agências. Alega que somente a diferença entre os valores recebidos e repassados pode ser considerado receita tributável da agência de turismo.

Para exemplificar seu raciocínio, cita quatro depósitos bancários:

(...)

Sustenta que as planilhas e notas fiscais juntadas à impugnação comprovam que a maior parte dos recursos creditados em sua conta corrente corresponde a receitas de terceiros, que foram efetivamente repassados aos fornecedores dos serviços.

A impugnante alega que esse repasse não se confunde com o pagamento de despesas próprias. Argumenta que os pagamentos dos fornecedores de serviços aos clientes são despesas destes, sendo que a impugnante é remunerada apenas pelas comissões e taxas de administração.

Sustenta que a receita bruta corresponde ao preço do serviço prestado, definido no art. 30, §2º, da Lei nº 11.771/2008 (Lei Geral do Turismo) como “o valor cobrado pelos serviços de organização, a comissão recebida pela intermediação na captação de recursos financeiros para a realização do evento e a taxa de administração referente à contratação de serviços de terceiros”.

Assim, conclui que os repasses a terceiros não compõem as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Alega que apenas as diferenças entre os valores recebidos dos clientes e os repassados a terceiros constituem receita própria da empresa e foram devidamente tributados pelo regime do Simples Nacional.

Argumenta que eventual equívoco nos lançamentos contábeis dos repasses a terceiros não os descaracteriza como tais nem autoriza a presunção de omissão de receitas, devendo prevalecer a verdade material.

A impugnante sustenta que as receitas de terceiros creditadas em sua conta corrente não podem compor a base imponible do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS sob pena de ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

Alega que sua receita própria corresponde a menos de 10% dos valores que transitam em sua conta corrente, não podendo suportar a imposição de tributos sobre o valor global das quantias envolvidas.

Ante o exposto, conclui que os valores repassados a terceiros devem ser excluídos das autuações.

5.2. Da impossibilidade de arbitramento do lucro

A impugnante se insurge contra o procedimento da fiscalização de apurar os resultados pelos critérios do lucro arbitrado por considerar que a escrituração da empresa teria revelado evidentes indícios de fraudes, vícios, erros ou deficiências (art. 530, II, do RIR/99).

Sustenta que jamais teve a intenção de omitir informações ou praticar qualquer tipo de fraude. Conforme já exposto, a falta de identidade entre os créditos bancários e as receitas declaradas decorre do ramo de atividade da empresa. Ressalta que eventual equívoco nos lançamentos contábeis não autoriza a presunção de omissão de receitas tampouco a presunção de prática fraudulenta.

Assim, caso se entenda pela manutenção dos lançamentos tributários, requer ao menos que os tributos sejam calculados pelos critérios do lucro presumido.

5.3. Das multas aplicadas

A impugnante alega que a multa aplicada no percentual de 150% revela-se excessiva e desproporcional, visto que não houve prova de sonegação, fraude ou conluio que justificasse a qualificação da multa.

Sustenta que ela própria entregou os extratos bancários que lastream os lançamentos, além dos livros Diário e Razão, o que evidencia a ausência de qualquer atitude dolosa.

Assim, caso sejam mantidos os lançamentos, requer a redução do percentual das multas de 150% para 75%.

5.4. Da ausência de responsabilidade tributária dos sócios da pessoa jurídica

A impugnante relata que foi atribuída responsabilidade tributária solidária aos sócios da pessoa jurídica em razão de “atos praticados com infração de lei, tipificados com Crime Contra a Ordem Tributária pelo inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137 de 1990, e que resultaram na omissão intencional, ao longo dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, do registro da movimentação bancária do sujeito passivo”.

Alega que a fiscalização não indicou nem comprovou a prática de atos ilícitos pelos sócios da pessoa jurídica. Ressalta que, no relatório fiscal, não há a descrição de qualquer conduta específica dos sócios da Abbatut que configure infração à lei.

A impugnante alega que jamais deixou de escriturar receitas que eram de sua titularidade. O que ocorreu, no caso, é que a maior parte dos recursos que transitaram em sua conta bancária correspondiam a receitas de terceiros, repassadas imediatamente após o seu crédito em conta.

Argumenta que a conduta da empresa e de seus sócios/administradores estava em consonância com a Lei nº 11.771/2008, que autoriza a tributação somente das receitas que efetivamente sejam de titularidade da empresa de turismo.

Assim, ainda que se considere que as receitas de terceiros deveriam ter sido escrituradas, alega a impugnante que não houve dolo ou fraude, uma vez que agiu de acordo com o disposto na legislação.

Ante o exposto, conclui que deve ser afastada a responsabilidade tributária dos sócios da empresa.

O acórdão da DRJ ao fim restou assim ementado:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Data do fato gerador: 01/10/2009

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA.

A falta de escrituração da movimentação bancária enseja a exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO.

A exclusão do Simples Nacional por falta de atendimento a intimação é cabível se esse fato configurar efetivo embaraço à fiscalização. Tratandose de intimação para

comprovar a origem dos recursos creditados em conta bancária, a falta de atendimento tem por consequências a presunção de omissão de receitas e o lançamento dos tributos devidos, não havendo prejuízo ao procedimento fiscal. Nesse caso, a falta de atendimento a intimação não enseja a exclusão do regime simplificado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2011

ARBITRAMENTO. VÍCIOS, ERROS OU DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO.

Justifica-se o arbitramento quando a escrituração apresentada pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tomem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

CRÉDITOS EM CONTA BANCÁRIA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

Incumbe ao titular da conta bancária, regularmente intimado, demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores nela creditados.

Na falta dessa comprovação, incide a presunção legal de omissão de receita estatuída no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2011

ALEGAÇÕES DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não compete à autoridade administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO REITERADA DE RECEITAS. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

A prática reiterada de omissão de receitas demonstra a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária. Tais condutas se amoldam à figura prevista no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, e ensejam a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO DE LEI.

Demonstrada a prática de atos com infração de lei, é cabível a imputação de responsabilidade tributária solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao lançamento de IRPJ aplicase também aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente ABBATUR TURISMO E LOCAÇÕES LTDA ME e a sócia Giovana Oeschler Raulino apresentaram o presente Recurso Voluntário alegando preliminarmente a nulidade do ADE DRF/CTA n.º 97/2014, pois o fato de este *não indicar precisamente o motivo da exclusão da Recorrente do Simples Nacional, sendo que este é trazido somente por conta da decisão recorrida, prejudicou a Recorrente na medida em que seu direito de defesa, a ser exercido na manifestação de inconformidade, foi inequivocamente cerceado*. Juntou precedentes do Conselho de Contribuintes e do CCRF/PR.

Concluindo que *no presente caso não houve respeito à garantia constitucional à ampla defesa, pois, como visto, esta foi cerceada em razão de não ter sido indicado no ADE DRF/CTA n.º 97/2014 o preciso motivo da exclusão do Simples Nacional, o que só foi demonstrado na decisão recorrida, quando então já haveria sido suprimida uma instância julgadora*.

Alega ainda que referido ato normativo estaria viciado por *erro de fato*, uma vez que a ora decisão recorrida reconheceu que não seria aplicável ao caso o art. 29, II, da Lei Complementar n.º 123/2006.

Ainda em sede preliminar sustenta que na *hipótese do lançamento tributário fundar-se em depósito bancário de origem não comprovada, a validade do lançamento está atrelada à individualização dos depósitos entendidos como não comprovados pela autoridade fiscal para que então o contribuinte possa defender-se adequadamente*. No presente caso, a individualização praticada pela autoridade fiscal, materializada às fls. 628/630, é insuficiente pois apenas individualiza os valores dos depósitos bancários considerados como omitidos em cada mês, **mas deixa de especificar as correspondentes datas dos depósitos**.

Alega ainda que a *Impugnação da Recorrente às fls. 680/700 foi instruída de planilhas identificando, de forma individualizada, os repasses a terceiros em relação a cada depósito bancário considerado na presunção de omissão de receitas, mas que a decisão recorrida, por sua vez, fez uma análise genérica das planilhas e analisou, exemplificativamente, o mês de novembro de 2009 para concluir que não houve comprovação da origem dos recursos e não houve o repasse a terceiros*.

Alega ainda que haveria nulidade da decisão recorrida, pois esta não teria se manifestado sob as seguintes alegações:

a) As especificidades da área de atuação da Recorrente – prestadora de serviços relacionados ao turismo – e da forma de cobrança de seus serviços (por exemplo: comissões) e que deveriam nortear qualquer lançamento contra si; b) A necessidade de considerar como receita bruta da Recorrente aquilo que efetivamente se configura como “preço dos serviços prestados”; c) A ofensa ao princípio da capacidade contributiva e do não confisco ao exigir a tributação da Recorrente sobre toda e qualquer entrada em sua conta bancária considerada receita omitida.

No mérito, alega que não poderia ser excluída do Simples Nacional, pois o art. 29, VIII, da LC 123/2006 fala em livrocaixa, enquanto é *fato incontroverso que a Recorrente não possui Livro Caixa, utilizando-se para sua escrituração contábil de Livro Diário e Livro Razão e, portanto, dispensada do Livro Caixa*. Interpretação que seria reforçada pelo teor do art. 112 do CTN que levaria a conclusão de que *em uma interpretação literal da legislação, o disposto no art. 29, VIII, da LC 123/06 aplica-se somente às hipóteses da empresa que utiliza LivroCaixa*.

Como a Recorrente se utiliza de outros livros fiscais, permitidos pela legislação, inaplicável a exclusão do Simples Nacional com base nesse inciso do art. 29.

Afirma ainda que sua Receita Bruta é apenas será o correspondente à comissão ou ao adicional percebido em razão da intermediação de serviços turísticos. Caso o serviço

seja prestado pela própria agência de turismo ou em seu nome, sua receita bruta incluirá a totalidade dos valores auferidos de seus clientes, conforme dispôs inclusive a Solução de Divergência COSIT nº 3/2012. Nessa toada, não poderia ter considera a integralidade dos depósitos como se receita sua fossem.

Alega ainda que ao se interpretar os arts. 19, §1 da Lei 3.470/58 e 32, §2 da LC 123/2006 em conjunto decorreria que *ao contrário do decidido na decisão recorrida, não há nada que impeça a apuração do imposto com base no lucro presumido, conforme requereu a Recorrente em sua impugnação.*

Sustenta que *ao analisar os dois dispositivos legais em conjunto não decorre logicamente que o contribuinte excluído do Simples Nacional deve optar pelo regime de apuração dos seus tributos em cinco dias úteis, como quer fazer crer a decisão recorrida. Dito de outra forma, a legislação citada não estipula de forma clara um prazo de opção pelo regime de apuração dos tributos após a exclusão do Simples Nacional.*

Concluindo nesse ponto que *as regras de opção são previstas e aplicadas em circunstâncias normais de desenvolvimento da atividade empresarial da empresa. Em circunstâncias normais, o contribuinte cumpre determinadas obrigações acessórias que determinarão o seu regime de apuração dos tributos. Hipótese diversa ocorre no âmbito de um procedimento fiscalizatório.*

Em relação à multa de ofício sustenta a inaplicabilidade da jurisprudência da CSRF e CARF trazida pela decisão recorrida, em decorrência da distinção entre a situação em análise e o substrato fático subjacente do precedente, *dado que lá, os tributos não foram apurados a partir da presunção de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, mas sim, a partir de livros de registros do ICMS. Se não, veja-se trecho do voto vencedor do Acórdão nº 9101002.106.*

Afirma que não houve dolo, *a Recorrente não omitiu e nem deixou de escriturar receitas que eram de sua titularidade, apenas não ofereceu a tributação receitas que foram repassadas imediatamente a terceiros, e, conseqüentemente, não eram de sua titularidade.*

Sustenta que todos os argumentos devem ser aplicados aos lançamentos reflexos. Terminando por sustentar a ausência de responsabilidade dos sócios, pois não estaria configurada a hipótese do inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137/90 no caso concreto. No presente caso, verifica-se que não há qualquer comprovação de “dolo” na conduta dos administradores, mas, tão somente a alegação genérica de que ao tempo dos fatos geradores o Sr. Gerson Euclides Raulino e a Sra. Giovana Oeschler Raulino constavam no quadro de representantes legais do contra social.

Sobreveio então o Acórdão guerreado, cuja ementa e decisão são transcritas a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA.

A falta de escrituração da movimentação bancária enseja a exclusão do Simples Nacional, com produção de efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a infração.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO.

A exclusão do Simples Nacional por falta de atendimento a intimação é cabível se esse fato configurar efetivo embaraço à fiscalização. Tratando-se de intimação para comprovar a origem dos recursos creditados em conta bancária, a falta de atendimento tem por consequências a presunção de omissão de receitas e o lançamento dos tributos devidos, não havendo prejuízo ao procedimento fiscal. Nesse caso, a falta de atendimento a intimação não enseja a exclusão do regime simplificado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ARBITRAMENTO. VÍCIOS, ERROS OU DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO.

Justifica-se o arbitramento quando a escrituração apresentada pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tomem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

CRÉDITOS EM CONTA BANCÁRIA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA.

Incumbe ao titular da conta bancária, regularmente intimado, demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores nela creditados. Na falta dessa comprovação, incide a presunção legal de omissão de receita estatuída no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ALEGAÇÕES DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não compete à autoridade administrativa reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

MULTA QUALIFICADA. (DES)CABIMENTO.

Não se vislumbram presentes as condutas previstas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, para ensejar a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO DE LEI.

Não restaram demonstrados atos com infração de lei para imputação de responsabilidade tributária solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os

tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao lançamento de IRPJ aplica-se também aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75% e excluir os coobrigados da relação jurídico tributária. Vencidos os Conselheiros Julio Lima Souza Martins e Lizandro Rodrigues de Souza, que votaram por negar-lhe provimento integralmente

Encaminhados os autos para ciência da Fazenda Nacional em 04.04.2018 (fl. 1.234), sua Procuradoria interpôs, em 18.05.2018 (fl. 1.249), Recurso Especial de fls. 1.235 a 1.248, onde, após histórico processual, em breve síntese:

a) Alega que a decisão recorrida deu à lei tributária interpretação diversa da conferida, em casos análogos, por outros órgãos julgadores deste Conselho, estando, portanto, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial.

b) Entende que, como se referem a períodos de apuração seguidos, as infrações apuradas decorrem de prática reiterada. Trata-se, assim, de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por seguidas vezes, no sentido de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, como bem pontuou a autoridade fazendária no TVF, às fls. 622/623.

c) Indica como julgados divergentes os acórdãos de n.º 103-23.495, de lavra da 3ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes (1º Paradigma indicado), bem como o de n.º 1201-01.162 (2º Paradigma indicado), oriundo da 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes.

d) Cita a ementa do 1º Paradigma (acórdão n.º 103-23.495), para defender que o julgado foi claro em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário. Segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502 de 1964, sendo cabível a qualificação da multa.

e) Ressalta também, que, nos presentes autos, além da conduta sistemática de omissão de rendimentos, o contribuinte acima identificado ainda deixou de oferecer expressivo montante de receitas à tributação, fato este que se comprova mediante a constatação de movimentação financeira significativamente superior aos valores declarados e pela manutenção de contas bancárias à margem da contabilidade. Assim, ao não manter a multa qualificada mesmo diante da omissão de receita, o Colegiado *a quo* teria divergido da jurisprudência do CARF quanto ao tema.

f) Transcreve, a seguir, trecho do voto condutor e ementa do acórdão n.º 1201-01.162, para defender que apesar de terem seguido fundamentação semelhante, os Colegiados chegaram a conclusões distintas: o colegiado *a quo*, afastando a qualificação da multa e os acórdãos paradigmas mantendo a qualificação sob o entendimento de que a conduta reiterada,

por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. Nessas condições, demonstrada a divergência nos termos do art. 67 do RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade recursal

g) Rechaça, a seguir, o entendimento do Colegiado recorrido, no sentido de que a hipótese dos autos seria de simples omissão de receitas. Argumenta que por simples omissão deve-se entender aquelas hipóteses em que a fiscalização não empreende maiores investigações para se constatar a omissão de receitas, limitando-se, por exemplo, a conferir extratos bancários e cotejá-los com as declarações do contribuinte; é também o caso em que se observa apenas a omissão de alguns poucos depósitos em um único período de apuração; ou ainda o caso em que a omissão verificada, não se mostra expressiva diante das receitas declaradas.

h) Desta forma, não admite que em hipóteses como a presente, na qual fiscalização constatou que a longo de 3 (três) anos-calendário deixou o contribuinte de escriturar sua movimentação bancária, (a conduta omissiva foi repetida de forma sistemática), esteja-se diante de mera hipótese de omissão.

i) Alega, assim, que o Acórdão recorrido aplicou, indevidamente, o teor da Súmula n.º 14 do CARF ao caso sob exame, e este fato não pode ser considerado impeditivo para a interposição do presente recurso especial. A propósito, cita Acórdão da 2ª. Turma da CSRF (acórdão CARF n.º. 9202-002.180), onde se decidiu conhecer do recurso interposto contra acórdão que suscita a aplicação da Súmula n.º. 14 do CARF, em que pese ter-se negado provimento ao pleito no mérito.

j) Naquela oportunidade, ressalta ter se entendido que não basta o fato do Conselheiro relator do acórdão recorrido suscitar a aplicação da Súmula para que, via de consequência, o recurso se torne inadmissível. É necessário avaliar, no caso concreto, se a súmula foi aplicada corretamente.

k) Assim, conclui que, tendo em vista os acórdãos paradigmas levantados, as razões recursais que a seguir delineadas e as próprias provas carreadas aos autos, que não se trata de simples hipótese de omissão de receitas e que a aplicação da Súmula n.º. 14 do CARF ao caso se mostra indevida. Requer, assim, que a simples menção à Súmula não seja fato impeditivo do conhecimento deste recurso especial.

l) Quanto ao mérito do tema, cita o art. 44 da Lei n.º. 9.430, de 1996, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964, e posicionamento doutrinário e jurisprudencial, para defender que o dispositivo tributário que estabelece a qualificadora capta pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

m) Entende que, no caso, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, a partir da conduta reiterada, sistemática na prática de infrações tributárias, ao omitir quantias expressivas de suas receitas, com o único propósito de evitar o conhecimento dos fatos geradores pela RFB. Alega que tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.

n) Destarte, conclui que, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da

obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

o) Após citações doutrinárias, defende ao final que a autuada:

o.1) praticou atividade ilícita, observada a partir da apuração de infrações tributárias, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

o.ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição expressiva do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

o.iii) a conduta foi sempre resultado de vontade, livre e consciente do sujeito passivo, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

o.iv) a conduta repetida sistematicamente 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.

p) Assim, por todos os motivos expostos, defende a recorrente que deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos. Requer que seja conhecido e provido o recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, na parte objeto da irresignação, restabelecendo a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), por se ter configurado a ação fraudulenta.

A seguir, cientificada a contribuinte autuada em 21.09.2018 através de Termo de Ciência Eletrônica de fl. 1.261, esta apresentou, em 08.10.2018 (cf. e-fl. 1.263) contrarrazões de e-fls. 1.264 a 1.271, onde argumenta:

a) Alega que, além da Súmula n.º. 14 do CARF, o acórdão recorrido também foi fundamentado na Súmula n.º. 25 do CARF, que não foi atacada em nenhum momento pelo recurso especial da Fazenda Nacional, o qual, assim, incorre na óbice contida no art. 67, §3º. Do anexo II ao RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015.

b) Rejeita a possibilidade da menção à Súmula CARF n.º. 14 suprir a menção à Súmula CARF n.º. 25, uma vez que:

b.1) Em primeiro lugar, porque, embora sejam semelhantes, a redação dos enunciados não é idêntica, circunstância que resulta em um diferente espectro de aplicabilidade e interpretação dos enunciados. Tanto é assim que não haveria sentido em se aprovar uma Súmula caso fosse exatamente idêntica à súmula preexistente. De fato, a coexistência das súmulas somente faz sentido quando se assume que elas tenham, ainda que em grau mínimo, uma aplicabilidade distinta.

b.2) Em segundo lugar, porque a teor da Portaria MF n.º. 383, de 2010, a Súmula 25 do CARF ostenta caráter vinculante, condição que não se observa em relação à Súmula 14. Por ser vinculante, a Súmula 25 deveria ter sido observada já no momento da lavratura dos Autos de Infração e é tal circunstância que torna insubsistente o lançamento fiscal com multa qualificada.

c) Registra que a divergência suscitada no presente Recurso Especial, conforme despacho de admissibilidade, ampara-se exclusivamente no Acórdão paradigma n.º. 1201-001.162 que, no entanto, não possui substrato fático semelhante ao do presente caso. Destaca que, enquanto no âmbito do Acórdão 1201-001.162 a aplicação da multa qualificada e atribuição da responsabilidade solidária dos sócios da Recorrida deu-se com amparo na reiteração e na expressividade da omissão de receitas, já no presente caso, ao se consultar o TVF, constata-se que a aplicação da multa qualificada e responsabilidade solidária aos sócios da Recorrida ocorreu somente com base na habitualidade do cometimento da infração.

d) Quanto ao mérito, ressalta que a "habitualidade" e a "expressividade" da omissão de receitas não são elementos suficientes no sentido de desvelar o dolo ou o evidente intuito de fraude nas condutas praticadas pela Recorrente e que, com efeito, tais elementos já foram analisados por este Conselho nos próprios julgados deram origem à Súmula 25 do CARF, colacionando excertos dos Acórdãos CARF n.º. 04-00.883, 104-23.659 e 3402-00.145.

e) Entende que, da análise desses Acórdãos citados, é possível afirmar que no enunciado sumular deles resultante (Súmula 25 do CARF) já está cristalizada a noção segundo a qual a "habitualidade" e "expressividade" da omissão de receitas não são elementos suficientes a ensejar aplicação da multa qualificada.

f) Afastados, portanto, a "habitualidade" e "expressividade" da omissão de receitas como elementos aptos a ensejar a aplicação da multa qualificada, resta demonstrar que, ao contrário do alega a Recorrente, inexistem nos autos provas suficientes a indicar o dolo ou o evidente intuito de fraude por parte da Recorrida.

g) Ou seja, ressalta que no presente caso, como visto acima, o TVF dá conta de que a autoridade fiscal lançadora justificou a aplicação da multa qualificada amparando-se unicamente na "habitualidade" da omissão de receitas. Isto é, não foram trazidas quaisquer outras alegações e provas no sentido de evidenciar o dolo ou o evidente intuito de fraude. Com efeito, ao se debruçar sobre os elementos fáticos colhidos na ação fiscal, chega-se à conclusão de que inexistente prova concreta da conduta dolosa da Recorrida ou de seus sócios a ensejar a qualificação da multa.

Reitera a argumentação já trazida com o Recurso Voluntário, segundo a qual a demonstração do dolo previsto no tipo do art. 71, I, da Lei n.º. 4.502, de 1964 deve ser cabalmente comprovada pela autoridade fiscal no caso concreto, colacionando citação doutrinária.

Conclui, afirmando que no Recurso Especial inexistem provas concretas a evidenciar o dolo ou o evidente intuito de fraude na conduta da Recorrente ou de seus sócios. Descobre-se, na verdade, que o presente Recurso Especial é extremamente genérico e desconexo da realidade fática posta nos autos, citando trecho onde se menciona a existência de voto vencido inexistente, bem como a existência de relatora, incabível uma vez que o próprio relator proferiu o voto vencedor.

Assim, entende que não merece provimento o recurso fazendário, requerendo o recebimento das contrarrazões, bem como que:

a) seja reconhecida a inadmissibilidade do Recurso Especial, tendo em vista que o Acórdão recorrido se pautou na Súmula 25 do CARF e a Recorrente deixou de atacar tal fundamento em sua minuta recursal;

b) alternativamente, seja reconhecida a inadmissibilidade do Recurso Especial, ante a ausência de similitude fática entre a o Acórdão paradigma invocado pela Recorrente e o Acórdão recorrido e

c) seja negado provimento ao Recurso Especial, em vista da insuficiência dos elementos "habitualidade" e "expressividade" da omissão de receitas como caracterizadores do dolo ou do evidente intuito de fraude, tal como já reconhecido por este Conselho nos Acórdãos que deram origem à Súmula 25.

Os responsáveis solidários foram posteriormente cientificados em 19/10/2018 (Sra. Giovana Oeschler Paulino, cf. e-fl. 1.280) e 07/12/2018 (Sr. Gerson Euclides Paulino, cf. edital de e-fl. 1.286), sem manifestação adicional.

É o relatório.

Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-005.212 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11624.720053/2014-33

Voto Vencido

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Assim dispõem os arts. 68 e 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.(grifou-se)

(...)

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)”

No caso sob análise, na forma já anteriormente relatada, encaminhados os autos para ciência da Fazenda Nacional em 04.04.2018 (fl. 1.234), sua Procuradoria interpôs, em 18.05.2018 (fl. 1.249), Recurso Especial de fls. 1.235 a 1.248.

Assim, tendo a ciência presumida, prevista no referido art. 79, ocorrido em 04.05.2018, o Recurso Especial respeitou o prazo de 15 dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF. Portanto, reconhece-se a tempestividade do pleito fazendário.

Quanto à caracterização da divergência suscitada, analiso as óbices estabelecidas em sede de contrarrazões pela autuada.

Entendo assistir razão ao contribuinte no que diz respeito à necessidade de questionamento, pela recorrente, da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 25, de forma a que o recurso tivesse seguimento.

O que se constata é que a aplicação da Súmula 14 (contra a qual se insurgiu a Recorrente) e da Súmula 25 (sobre a qual o recurso é silente) constituíram-se em razões de decidir do Colegiado *a quo*, para fins de afastamento da qualificadora, conforme se depreende do seguinte trecho do acórdão recorrido (e-fls. 1.232/1.233), *verbis*:

“(…)

Por fim, no que diz respeito à multa qualificada. Entendo que não há comprovação do intuito de fraude, ou de recorrência que leve a conclusão do intuito de fraude.

Assim entendo plenamente aplicáveis à espécie o teor das súmulas 14 e 25 do CARF: (grifou-se)

“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.”

Entendo que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75%, além disso, afastada a suposta caracterização de crime de sonegação, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN.

(...)

Assim, não tendo sido atacada pela Recorrente a aplicabilidade da referida Súmula CARF n.º. 25 na presente situação fático-jurídica, remanesce fundamento autônomo e independente a manter o afastamento da qualificadora.

Ou seja, ainda que se afastasse a aplicação da Súmula CARF n.º. 14, tal como requerido, manter-se-ia o afastamento da qualificação com base na aplicação, pelo Colegiado *a quo*, da Súmula CARF n.º. 25, revelada assim a ausência de utilidade do recurso na forma em que fundamentado.

Em linha com tal entendimento também, regimentalmente, a não insurgência contra a aplicabilidade da referida Súmula n.º. 25, representa, *in casu*, o não atendimento ao disposto no art. 67, §6º. e 8º. do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015, impedindo que se cogite de alteração do julgado quanto ao tema recorrido, ainda que realizado o teste de aderência quanto à matéria apontada no recurso (reiteração/relevância), tal como concluído pelo Manual de Exame de Admissibilidade deste CARF à sua fl. 36, *verbis*:

(...)

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

(...)

Diante do exposto, entendo que não se deva conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, restando despicando que se analise o outro óbice levantado pela autuada, em sede de contrarrazões às e-fls. 1.264 a 1.268 (ausência de similitude fática entre recorrido e paradigma).

Ademais, diante do não conhecimento em relação à multa qualificada, tendo em consta estar a responsabilidade tributária, no meu entendimento, ser, neste caso concreto, decorrente da respectiva situação material acerca da qualificadora ora não conhecida, nada há que se falar também sobre esta matéria.

Assim, conduzo o meu voto por não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

2. Mérito

Como restei vencida quanto ao conhecimento, pois houve conhecimento parcial no que pertine à multa qualificada, apenas, passo a enfrentar este mérito da questão, portanto.

Faço registrar, desta feita, no âmbito deste caso, meu alinhamento ao posicionamento esposado em precedente oriundo desta 1ª. Turma desta Câmara Superior, mais especificamente, no Acórdão CARF nº. 9101-004.065, de lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no sentido de que a discussão acerca da qualificadora aqui em questão deva ser travada à luz do princípio da razoabilidade, mais especificamente a partir dos critérios de relevância e recorrência/reiteração da conduta omissiva do sujeito passivo:

“(…)

O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflui do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.

Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.

As expressões "inequivocamente comprovado", "minuciosamente comprovada", "certeza absoluta do dolo", "plena comprovação", utilizadas numa velha jurisprudência dos Antigos Conselhos de Contribuintes (que, depois, chegou a ser encampada por algumas das turmas de julgamento de primeira instância), equivalem, em termos literários ao sonho de Tartarim¹ de Tarascon, personagem do clássico francês escrito por Alphonse Daudet em 1872, sonho este que consistia em caçar leões pelos corredores da casa, onde, porventura, não há senão ratos e pouco mais; ou ainda, em termos populares, a enveredar na busca de um unicórnio sabendo da inexistência do mesmo.

Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.

Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

¹ Homem que carrega “a alma de Dom Quixote” e “o corpo barrigudo e atarracado” de Sancho Pança, personagens imortalizados pelo castelhano Miguel de Cervantes num dos maiores clássicos da literatura universal: “Dom Quixote”.

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

Faço todas essas considerações para evidenciar meu entendimento no sentido de que a chamada conduta reiterada pode perfeitamente justificar a aplicação da multa qualificada. (grifos não presentes no original)

Aliás, relativamente à conduta reiterada em omitir informações do Fisco, que se caracteriza como elemento para convencimento dos julgadores quanto ao dolo que conduz à qualificação da multa de ofício, não é de hoje que a jurisprudência desta Turma da Câmara Superior (bem como de outros colegiados do CARF) vem admitindo-a, conforme se depreende dos precedentes abaixo:

MULTA AGRAVADA CONDUTA REITERADA

Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte defraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco. (Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, da relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho).

MULTA QUALIFICADA DE 150%

A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9430/96. O fato de o contribuinte ter apresentado Declaração de Rendimentos de forma reiterada e com valores significativamente menores do que o apurado, legitima a aplicação da multa qualificada. (Acórdão nº 9101-00.172, sessão de 15/06/2009, que teve por relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150% naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude. (Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, relator o Conselheiro Antônio Praga).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível quando o Contribuinte presta declaração, em três anos consecutivos, com os valores zerados, não apresenta DCTF nem realiza qualquer pagamento. Este conjunto de fatos demonstra a materialidade da conduta, configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo. (Acórdão nº 9101-00.417, sessão de 03/11/2009, relatora a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro).

(...)"

À luz de tal posicionamento, especificamente o que se constata no caso sob análise é que:

a) Em litígio, a qualificadora sobre omissão de receitas referente à infração 0001 do AI (e-fls. 509/510), não tendo havido altura contestação da autuada em sede de instância especial sobre o montante principal da infração lançado, cujas parcelas encontram-se assim descritas, consoante TVF à e-fl. 619:

Mês	2009			2010			2011		
	Saldo	RB Declarada	Omissão	Saldo	RB Declarada	Omissão	Saldo	RB Declarada	Omissão
Janeiro				59.151,00	4.688,90	54.462,10	121.183,64	15.693,00	105.490,64
Fevereiro				82.153,84	13.809,50	68.344,34	70.781,84	17.015,50	53.766,34
Março				89.909,34	36.233,34	53.676,00	90.793,34	9.843,50	80.949,84
Abril				40.131,75	31.921,00	8.210,75	26.612,38	7.455,58	19.156,80
Maió				74.502,00	30.464,28	44.037,72	50.723,78	11.921,00	38.802,78
Junho				98.444,75	22.805,00	75.639,75	39.590,25	11.543,50	28.046,75
Julho				92.788,17	24.621,95	68.166,22	46.814,46	10.117,26	36.697,20
Agosto				122.787,37	49.371,55	73.415,82	79.047,66	10.276,14	68.771,52
Setembro				209.205,39	17.469,00	191.736,39	60.372,03	15.659,42	44.712,61
Outubro	9.685,00	31.437,75	-	109.057,40	16.507,90	92.549,50	79.176,05	28.826,63	50.349,42
Novembro	76.449,84	12.247,82	64.202,02	120.739,46	26.475,00	94.264,46	93.591,54	22.257,75	71.333,79
Dezembro	88.260,00	9.626,50	78.633,50	165.693,79	15.296,85	150.396,94	179.352,36	30.354,42	148.997,94
Total Anual	174.394,84	53.312,07	142.835,52	1.264.564,26	289.664,27	974.899,99	938.039,33	190.963,70	747.075,63

b) À luz do exposto, analiso:

b.1) Quanto à manutenção da qualificadora:

Do quadro acima, o que se constata, quanto à infração em litígio (infração “0001” do AI de fls. 509/510) é a efetiva omissão de receitas relevantes pela contribuinte, de forma consistente, pelo período de 26 meses consecutivos (sem exceção), sendo de se descartar, assim, que: a) se trate de receita de menor representatividade frente à declarada pela contribuinte, cuja obtenção por arbitramento entende-se ter sido realizada de forma escoreita (também incontroversa a esta altura) bem como b) que se possa tratar de erro, em tal montante e com tal frequência.

Diante de tais evidências, entendo pouco razoável a tese de que o sujeito passivo não possuía consciência do dano que causava ao erário ao não declarar as receitas omitidas e, assim, voto por, à luz dos critérios de relevância e recorrência da omissão, reformar o teor do recorrido quanto ao afastamento da qualificadora para a infração 0001 do Auto de Infração, de fls. 509/510, mantendo a qualificação da multa.

b.2) Quanto à aplicação da Súmula CARF nº. 14

Alinho-me aqui ao posicionamento bastante competente do acórdão CARF nº. 9202-002.180, descartando-se, no presente caso, se estar diante de **simples** omissão de receitas, a partir da caracterização de omissão de receitas relevante e recorrente, frequente, repita-se, por 26 meses consecutivos. Reproduzo o trecho esclarecedor daquele julgado, adotando-o como razão de decidir, *expressis verbis*:

“(…)

Entretanto, em meu entendimento, S.M.J., no caso em análise não houve “simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos”, mas sim a imputação de dolo ao sujeito passivo, “por conduta reiterada”. Dessa forma, a situação dos autos não se subsume ao enunciado da súmula, pois, além da omissão de receita ou rendimentos imputada ao sujeito passivo, a qualificação da multa de ofício foi também fundamentada na reiteração de sua conduta.

(...)”

Acrescento, ainda, como razão adicional a suportar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º. 14 ao presente caso, a necessidade de interpretação de toda e qualquer Súmula deste CARF à luz dos precedentes que lhe deram origem, cabendo então ressaltar, especificamente no que diz respeito à Súmula CARF n.º. 14 em questão, que, dentre seus precedentes, nenhum deles trata especificamente do caso de conduta reiterada de omissão de receitas relevantes, circunstância que, entendo, afasta o teor da referida Súmula CARF n.º. 14, por não se tratar, no caso de reiteração, de “simples omissão de receitas”, como já aqui anteriormente defendido.

Assim, em se tratando, *in casu*, de omissão de receitas relevante e reiterada por parte do sujeito passivo, cabível a qualificadora na forma imputada pela autoridade fiscal, não havendo que se cogitar de se tratar de caso abrangido pelo teor da Súmula CARF n.º. 14 (ou seja, não se está diante de caso de “simples” omissão de receitas”).

3. Quanto à aplicação da Súmula CARF n.º. 25

Conforme manifestação em outro feito também apreciado na presente sessão, entendo que não é de se aplicar a Súmula CARF n.º. 25 (em sede de tributação da pessoa jurídica pelo art. 42 da Lei n.º. 9.430, de 1996), sempre que, além de se verificar omissão relevante e reiterada, se possa estabelecer, a partir dos elementos constantes dos autos, clara vinculação entre as receitas omitidas e a atividade operacional da pessoa jurídica, o que julgo ser a hipótese dos presentes autos.

Aqui, quanto aos precedentes que deram origem à Súmula CARF n.º. 25 citados pela recorrente, entendo que a notável abrangência de trechos de fundamentos dos Acórdãos CARF n.º. 104-23.659 e 3402-00.145 (em especial quanto ao entendimento de que a omissão de valores expressivos de qualquer monta e com qualquer continuidade omissiva seriam insuficientes, per si, para a qualificação) deve ser ponderada, para fins de aplicação em sede de pessoa jurídica, em relação às seguintes outras constatações, vinculadas aos mencionados precedentes:

1) Todos os precedentes que deram origem à Súmula CARF n.º. 25 foram gerados em sede de apreciação de casos relacionados a tributação de pessoas físicas, rejeitando-se aqui que, caso se trate de pessoa jurídica, onde, diversamente, há necessidade legal de manutenção de escrituração contábil (ou seja, de consequente maior controle sobre o registro de atividades), se esteja diante de presunção de omissão “por si só”, quando da omissão reiterada e relevante de receitas comprovadamente vinculadas à atividade operacional da empresa (vinculação que a própria empresa aqui admitiu, questionando somente que parte dos depósitos não seriam receita tributável).

2) Nos precedentes, os abrangentes trechos citados pela contrarrazoante coexistem com outros no âmbito dos mesmos votos, de onde se pode depreender que a ação contumaz, reiterada, relevante e com vinculação estabelecível entre as receitas omitidas e a atividade operacional, no caso da pessoa jurídica, seria suficiente para caracterização do evidente intuito de fraude, veja-se:

Precedente 1: Acórdão 104-23.659, à sua fl. 27

“(…)

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

(…)”

Precedente 2: Acórdão 3402-00.145, à sua fl. 17

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Assim, entendo que de forma a compatibilizar, em sede de pessoa jurídica, a aplicação do teor da referida Súmula n.º 25, (cujo núcleo, repita-se, limita sua aplicação à presunção de omissão de receitas “**por si só**”) ao teor de seus precedentes (tanto os trechos reproduzidos pela Recorrente como os aqui recuperados) a melhor interpretação a ser dada é no sentido de inaplicabilidade da Súmula quando da utilização da presunção contida no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre que caracterizada omissão reiterada, relevante e com vinculação entre as receitas omitidas e a atividade operacional da pessoa jurídica.

Desta forma, como restei vencida quanto ao não conhecimento, quanto ao mérito (matéria devolvida à CSRF) dou provimento ao recurso especial para restabelecer a multa qualificada para 150%.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor esclarecendo as razões pelas quais, com o devido respeito ao entendimento da i. Relatora, a maioria da Turma entendeu que o recurso especial deveria ser conhecido, nos termos do despacho de admissibilidade, bem como, no mérito, ter seu provimento negado.

Admissibilidade recursal

O acórdão recorrido manteve a autuação, efetuada com base em presunção de omissão e receitas (art. 42 da Lei 9.430/1996), cancelando apenas a qualificação da multa e a responsabilidade tributária.

A decisão relata, quanto à qualificação da multa, que a fiscalização teria alegado que a prática reiteradamente adotada pelo sujeito passivo, ao longo de três anos-calendário, de não escriturar sua movimentação bancária, impediu o reconhecimento de diversas receitas em sua escrituração contábil e que tal conduta, voluntária e intencional, evidenciaria, no entender da fiscalização, o intuito do sujeito passivo de “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”, ficando caracterizada a prática de sonegação prevista no art. 71, I, da Lei nº 4.502/1964. Então, sobre o tema, decide:

(...)

Por fim, no que diz respeito à multa qualificada. Entendo que não há comprovação do intuito de fraude, ou de recorrência que leve a conclusão do intuito de fraude.

Assim entendo plenamente aplicáveis a espécie o teor das súmulas 14 e 25 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.”

Entendo que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75%, além disso, afastada a suposta caracterização de crime de sonegação, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN. Mantidos ainda os tributos decorrentes.

É como voto.

Analisando a peça recursal, a i. Relatora entendeu a Recorrente não atacou em seu recurso especial a aplicabilidade da Súmula CARF no. 25, mencionada pelo acórdão recorrido, restringindo-se a abordar a Súmula CARF no. 14.

Não obstante, tenho uma outra leitura da peça recursal.

Nesse ponto, observo que a Súmula CARF 14 aplica-se aos casos de simples apuração de omissão e receitas (omissão direta), enquanto que a Súmula CARF 25 trata da presunção legal de omissão e receitas (art. 42 da Lei 9.430/1996).

Pois bem. A peça recursal da Fazenda Nacional inicia suas razões com o tópico “*I. Da admissibilidade do recurso especial*”. Neste, faz menção, primeiramente, ao paradigma 103-23.495, que tratou de caso de presunção legal de omissão de receitas, observando:

O acórdão paradigma acima transcrito [Acórdão 103-23495] foi claro, em caso análogo ao presente, referindo-se, inclusive à hipótese de lançamento decorrente de presunção legal de omissão de receitas, em face da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada, 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, em hipótese, igualmente, de prática reiterada do ilícito tributário.

(...)

Segundo o entendimento firmado no precedente supra, a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sendo cabível a qualificação da multa.

Em seguida, a Recorrente cita o acórdão 1201-001.162, que também tratou de caso de presunção de omissão e receitas, e então afirma em sua peça recursal:

Observe-se, portanto, que apesar de terem seguido fundamentação semelhante, os e. Colegiados chegaram a conclusões distintas: o colegiado a quo, afastando a qualificação da multa e os acórdãos paradigmas mantendo a qualificação sob o entendimento de que a conduta reiterada, por si só, já conduz automaticamente ao preenchimento das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Neste sentido, compreendo que a Fazenda Nacional buscou, com a menção aos paradigmas, demonstrar divergência entre entendimento esposado pelo acórdão recorrido e tais precedentes, sendo que estes trataram de casos de presunção de omissão de receitas em que a reiteração foi considerada suficiente para a qualificação da multa, enquanto que no acórdão recorrido não.

Em seguida, a Fazenda Nacional traz o tópico “*II. Da inaplicabilidade da súmula nº 14 do CARF*”, em que sustenta que “*a conduta descrita nos autos passa ao largo da hipótese de simples omissão*”. Ali, a Fazenda Nacional manifesta o seu receio de que o recurso especial não fosse conhecido ante a indevida aplicação da Súmula 14 do CARF, e cita, inclusive, precedente que conclui por conhecer do recurso interposto em tal situação.

No item seguinte “*III. Das razões para a reforma do acórdão recorrido*”, a Fazenda Nacional sustenta, basicamente, que a conduta reiterada seria capaz de levar à qualificação da multa no caso dos autos.

Nesse contexto, compreendo que, na verdade, tanto os paradigmas quanto as razões de recurso especial buscam, exatamente, refutar a aplicação da Súmula CARF no. 25 ao caso dos autos, sendo que a menção especial à Súmula CARF 14 em tópico próprio foi realizada apenas no intuito de demonstrar que sua menção pelo acórdão recorrido teria sido equivocada, eis que o caso dos autos não teria sequer versado sobre a hipótese nela tratada (simples omissão).

Por isso, conheço do recurso especial quanto ao tema da qualificação da multa.

Ainda nesse ponto, observo que a Fazenda Nacional não traz em seu recurso especial paradigmas para a questão da responsabilidade tributária, pretendendo a abordagem da matéria apenas como decorrência, como se a conclusão acerca da manutenção da multa qualificada levasse, necessária e automaticamente, ao restabelecimento da responsabilidade tributária. Reproduzo trecho final do recurso:

(...)

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.

Uma vez indiscutivelmente patenteado o cabimento da multa qualificada em decorrência da atitude fraudulenta e dolosa do contribuinte, conforme evidenciado acima, torna-se forçosa a manutenção da responsabilização dos sócios administradores.

IV. DO PEDIDO

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial no sentido de se reformar o acórdão recorrido, na parte objeto de irresignação, para restabelecer a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por se ter configurado a ação fraudulenta, nos termos da fundamentação supra, mantendo-se a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN.

Termos em que,

Pede deferimento.

O despacho de admissibilidade de recurso especial aborda exclusivamente a matéria da multa qualificada e dá seguimento ao recurso especial, nada dizendo sobre a responsabilidade tributária.

Nesse contexto, considero que a matéria “responsabilidade tributária” não pode ser analisada por esta 1ª Turma da CSRF, por dois motivos.

Em primeiro lugar, porque, em termos regimentais, a competência deste Colegiado está restrita à análise de matéria abordada pelo despacho de admissibilidade, não podendo haver julgamento, em sede de recurso especial, de item de auto de infração não tratado em tal despacho. Além disso, mesmo que por hipótese tal falta de competência pudesse ser superada, a função da CSRF é solucionar conflitos de jurisprudência entre decisões do CARF,

não podendo, a princípio, ser conhecida matéria para a qual não foi trazido paradigma divergente.

Nesse ponto, ressalto que os precedentes indicados pela Fazenda Nacional (para demonstrar a divergência jurisprudencial quanto à multa qualificada) não debateram matéria acerca de responsabilidade tributária, nem mesmo por decorrência. Assim, tais precedentes de fato não servem de paradigma para o caso dos autos.

Nesse ponto, observo que o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso especial elenca para o recurso especial de divergência “*três pressupostos básicos, cujo não atendimento inviabiliza o próprio exame de admissibilidade: tempestividade, indicação da legislação objeto da divergência e indicação de acórdão paradigma.*” (Versão 3.1, p. 27).

Releva transcrever o trecho de referido Manual que aborda o requisito da indicação de paradigmas (p. 33, grifos do original):

2.1.3 Indicação de paradigmas

Constatada a tempestividade, bem como a demonstração da legislação tributária que estaria sendo interpretada de forma divergente (recursos interpostos a partir de 10 de junho de 2015), o examinador deve analisar perfunctoriamente o recurso, apenas para verificar se foram indicados acórdãos paradigmas, proferidos pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF, constatação esta que autoriza avançar no exame, oportunidade em que será promovida uma análise mais detalhada.

Caso não tenha sido indicado qualquer acórdão à guisa de paradigma, **negar seguimento ao Recurso Especial.**

É bastante comum o sujeito passivo não indicar os paradigmas previstos no RICARF, mas sim precedentes do Judiciário ou da DRJ, que não se prestam à demonstração de dissídio jurisprudencial em sede de Recurso Especial.

Também não se prestam como paradigmas as resoluções proferidas pelos colegiados do CARF, já que são medidas incidentais, de caráter instrumental, visando a determinar diligências ou outras providências para a adequada instrução processual, sem caráter decisório (quanto ao mérito do processo), portanto não sujeitas a recurso das partes. Embora o RICARF se refira unicamente à indicação de acórdãos do CARF para a demonstração da divergência, não é rara a indicação de resolução, por meio da qual o colegiado determina a realização de diligências específicas, em um caso concreto, para suscitar divergência em relação ao acórdão recorrido, que rejeitou tal solicitação.

Importa salientar que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de interpretação da legislação tributária, mas sim de avaliação do conjunto probatório.

No caso de negativa de seguimento por absoluta falta de indicação de paradigma, o despacho é definitivo (art. 68, § 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015). Consequentemente, não cabe Agravo, conforme o art. 71, § 2º, inciso VIII, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

O Manual continua, observando quanto às matérias objeto do recurso, que estas não se confundem com tese jurídica:

Identificação e especificação das matérias

Atenção especial deve ser dada à identificação e especificação da(s) matéria(s) suscitada(s). Matéria é o ponto que o recorrente deseja rediscutir, não se confundindo com tese jurídica. Nesse passo, cada matéria pode comportar diversas teses jurídicas, que podem ser apresentadas nos paradigmas, desde que respeitada a limitação regimental.

O normal é que o recorrente suscite matérias cujo resultado lhe tenha sido desfavorável, o que não impede que nos deparemos com casos em que se suscita a rediscussão de questões cujo resultado foi favorável ao recorrente. Nesses casos, nega-se seguimento à matéria, por falta de interesse de agir.

É importante que o examinador leia todo o Recurso Especial, principalmente o pedido final, e identifique todas as matérias suscitadas, inclusive as de ordem pública e preliminares, ainda que relativamente a algumas delas não tenha sido indicado paradigma, limitando-se o recorrente a sobre elas discorrer. Identificadas as matérias, cada uma delas será tratada à luz dos pressupostos regimentais, e no que tange àquelas sem paradigmas – inclusive de ordem pública, preliminares e aquelas constantes do pedido final – deve ser dito expressamente que não terão seguimento, com a respectiva justificativa.

Em síntese, a identificação do elenco de matérias suscitadas não está condicionada à apresentação de paradigmas e sim aos temas efetivamente suscitados no Recurso Especial.

Mesmo que se afirme que “*a identificação do elenco de matérias suscitadas não está condicionada à apresentação de paradigmas e sim aos temas efetivamente suscitados no recurso especial*” (trecho final da transcrição acima), isso apenas poderia fazer com que temas de ordem pública e preliminares pudessem, segundo determinada linha, ser suscitados sem paradigma, mas o tema da responsabilidade tributária sequer tem essa natureza.

O fato de o acórdão recorrido ter abordado a decadência como decorrência não faz com que necessariamente a matéria deva ser assim tratada no julgamento do recurso especial, ante a ausência de apontamento, pelo Recorrente, de paradigmas que tenham decidido em sentido contrário.

Assim, compreendo que não compete a esta 1ª Turma da CSRF tratar do tema da decadência no caso dos autos.

Essas são as razões pelas quais formou-se maioria na Turma no sentido de se entender que o recurso especial deveria ser conhecido nos exatos termos do despacho de admissibilidade, para o fim de se analisar exclusivamente a questão relativa à qualificação da multa de ofício.

Mérito

No mérito, a maioria da Turma entendeu que não seria o caso de aplicação a multa qualificada, tendo prevalecido as razões de decidir expostas pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa na declaração de voto *infra*, às quais faço referência como razões de decidir do presente voto, e que estão também refletidas na ementa deste julgado em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF.

Em resumo, a maioria da Turma entendeu aplicável ao caso a Súmula CARF 25.

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.

A título de esclarecimento, observo que, além das razões de decidir acima mencionadas, que são específicas do caso dos autos, esta Redatora Designada votou por excluir a qualificação da multa também sob o argumento, já exposto em outros votos meus sobre a questão, de que reiteração e/ou volume, sendo medidas da omissão, sequer poderiam justificar a exasperação da penalidade, eis que esta dependeria de comprovação de dolo no sentido penal. Tal argumento não alcançou maioria e, por isso, devem prevalecer como razões de decidir, quanto ao mérito deste recurso, exclusivamente aquelas constantes do trecho de mérito da declaração de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, abaixo consignada.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Divergi da I. Relatora para conhecer integralmente do recurso especial da PGFN. Contudo, prevalecendo o entendimento de conhecer apenas parcialmente o recurso, neguei-lhe provimento para manter a exoneração da multa qualificada.

Quanto ao conhecimento, a PGFN se insurge contra a redução da multa de ofício aplicada originalmente no percentual de 150%, e aponta divergência jurisprudencial em face dos paradigmas n.º 103-23.495 e 1201-001.162, ambos direcionados à manutenção da qualificação da penalidade me face de reiterada omissão de receitas. Indica, também, o paradigma n.º 9202-002.180 para afirmar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 14 e, ao final, pede o provimento do recurso para *reformular o acórdão recorrido, na parte objeto de irresignação, para restabelecer a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por se ter configurado a ação fraudulenta, nos termos da fundamentação supra, mantendo-se a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN.*

Diante das circunstâncias que vislumbro nestes autos, penso que o recurso especial deve ser conhecido não só em relação à redução da multa qualificada, como também quanto à exclusão dos responsáveis tributários.

No que diz respeito à qualificação da penalidade, o paradigma n.º 103-23.495 foi rejeitado no exame de admissibilidade porque anterior às Súmulas CARF n.º 14 e 25, invocadas no acórdão recorrido para redução da penalidade. Já o paradigma n.º 1201-001.162 foi admitido e, de fato, nele se observa que a qualificação da penalidade foi mantida em face de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada em razão da reiteração e relevância dos valores omitidos, o que afastaria a aplicação da Súmula CARF n.º 25, como expresso em seu voto condutor.

Entendo, porém, que evidenciada a similitude fática entre os acórdãos comparados, os argumentos adotados para concluir por uma interpretação divergente da legislação tributária – no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, em seus dispositivos que, em diferentes redações ao longo do tempo, regem a qualificação da penalidade – constituem, aqui, a essência do dissídio jurisprudencial, de modo que o fato de um dos acórdãos comparados não adentrar a determinada súmula do CARF não pode, necessariamente, afetar o conhecimento do recurso especial. Eventualmente esta discussão pode ter relevo se o acórdão paradigma contrariar súmula e, assim, incidir da vedação do art. 67, §12 do Anexo II do RICARF. Aqui, porém, as Súmulas CARF n.º 14 e 25 são trazidas apenas em reforço à conclusão de existir, ou não, elementos adicionais à presunção de omissão de receitas para justificar a qualificação da penalidade, especialmente tendo em conta a dicção aberta dos referidos enunciados. Aliás, por terem tal característica, não posso admitir que tais súmulas constituam fundamento autônomo num contexto no qual se busca definir se há “simples” omissão de receitas e se a qualificação da penalidade é justificada, “por si só” pela presunção de omissão de receitas. Na minha visão, elas integram o mesmo fundamento que foi validamente atacado pela PGFN.

Para além disso, uma vez caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da qualificação da penalidade, tem-se que o acórdão recorrido, como decorrência, afastou a responsabilidade tributária também imputada nos autos. É o que concluo nesta visão do voto condutor do acórdão recorrido:

Entendo que a multa deve ser reduzida para o patamar de 75%, além disso, afastada a suposta caracterização de crime de sonegação, deve ser afastada a responsabilidade dos sócios, baseada no art. 135, III, do CTN. Mantidos ainda os tributos decorrentes.

Logo, este Colegiado também deve se manifestar, em relação a tal aspecto, caso reverta o fundamento que resultou nessa decisão.

Neste sentido, inclusive, foi a atuação desta Turma no Acórdão n.º 9101-004.333² que, restabelecendo a qualificação da penalidade, aplicou a Súmula CARF n.º 72 para também reverter a decadência declarada no acórdão lá recorrido, consoante exposto no voto condutor da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Adriana Gomes Rêgo (Presidente), divergiu na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano e votou pelas conclusões a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Por fim, verifica-se que a decisão recorrida, após afastar a qualificação da multa, por decorrência, reconheceu a decadência pelo art. 150, §4º, do CTN, como se verifica da ementa:

[...]

Em razão disso, uma vez restabelecida a multa qualificada, afasta-se a decadência reconhecida no acórdão recorrido, cumprindo observar a **Súmula CARF nº 72** “*Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*”

Do mesmo modo, este Colegiado adentrou à questão da decadência, apesar de não constituir divergência específica demonstrada em recurso especial, conforme ementa e voto condutor do Acórdão nº 9101-005.035³:

RESTABELECIMENTO DA MULTA QUALIFICADA. EFEITO TRANSLATIVO. APRECIACÃO DA DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 72.

Se restabelecida a qualificação da multa de ofício, consequência imediata é a aplicação de entendimento sumular que desloca o prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, em razão do efeito translativo. Aplica-se, portanto, enunciado da Súmula CARF nº 72: caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

[...]

VOTO

[...]

Tendo sido restabelecida a qualificação da multa de ofício, cabe registrar a **existência de súmula** predicando sobre o deslocamento do prazo decadencial para o art. 173, inciso I do CTN, ou seja, devolve-se a matéria decadência pelo efeito translativo. Assim, cabe aplicação da Súmula CARF nº 72, para fins de contagem do prazo decadencial:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas as razões, portanto, para CONHECER integralmente do recurso especial da PGFN.

No mérito, concordo com a redução da penalidade aplicada,

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente) e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano, que deu provimento ao recurso especial da PGFN em menor extensão.

Concordo integralmente com a I. Relatora no que tange aos efeitos do Ato Declaratório de Exclusão e à exigência do crédito tributário principal. Mas tenho outras razões para concluir pelo afastamento da multa de ofício qualificada, de forma que subsistam apenas os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora.

Os debates havidos durante as sessões de julgamento permitiram-me bem delinear os critérios que adoto para exigência da multa de ofício qualificada.

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DACON e DCTF não continham qualquer registro de resultados tributáveis ou débitos apurados. Ainda assim, a Fiscalização circularizou um dos clientes da fiscalizada, e identificou outras operações que sequer haviam sido escrituradas no Livro Registro de Saídas. Ao final, concluiu a autoridade fiscal que apesar de ter auferido vultosa receita, a contribuinte agiu dolosamente com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, apresentando declarações zeradas.

Acompanhei a Turma que, à unanimidade, manteve integralmente o crédito tributário ali exigido, com a aplicação da multa qualificada.

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual

prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

Também contrário à qualificação da penalidade foi o entendimento expresso no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.267:

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: *A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

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.*

Esclareça-se que, como consignado neste voto, a recorrente invocou a *descrição "auto explicativa" contida nos extratos bancários* para vincular outros depósitos bancários a

operações de compra e venda de veículos usados, evidência de vendas sem emissão de nota fiscal, na medida em que as operações assim comprovadas foram admitidas pela Fiscalização como origem de parte dos depósitos bancários. Ocorre que esta circunstância não foi integrada à acusação fiscal acima exposta, acrescida apenas por referências ao significativo descompasso entre a movimentação financeira e as receitas declaradas pelo sujeito passivo, e pela menção ao *grande volume de rendimentos tributáveis* omitidos, mas aí tendo em conta, também, a significativa parcela de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada. Assim, além da reiteração, a acusação fiscal apenas afirma que a omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada apresenta valores expressivos, constatações que não se prestam como indícios da intenção de omitir receitas sabidamente tributáveis.

Em tais circunstâncias, a presunção legal de omissão de receitas subsiste, mas a qualificação da penalidade não se sustenta. Desnecessário, portanto, apreciar as demais alegações da recorrente acerca da ausência de embaraços à investigação fiscal, da validade da documentação apresentada e necessária desconstituição por parte da Fiscalização, do regular registro contábil dos rendimentos tributáveis, do indevido uso da presunção *hominis* para qualificação da penalidade e das inconsistências verificadas na acusação de sonegação, pois tais argumentos já foram antes refutados no que importa à caracterização da omissão de receitas, bem como para manutenção da multa qualificada sobre a omissão de receitas de intermediação financeira.

Por estas razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão n.º 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo auçada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela auçada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais

estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a atuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da atuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO)., aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF n.º 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da atuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: "a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis"*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa),

9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob) e 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, diante da falta de resposta da Contribuinte às intimações que lhe foram dirigidas, a autoridade fiscal se limitou a aplicar a presunção legal e, comparando seus montantes com as receitas originalmente declaradas, concluiu que houve sonegação em face da prática reiterada *adotada pelo sujeito passivo, ao longo de três anos-calendário (2009, 2010 e 2011), de não escriturar a sua movimentação bancária, conforme relatado no item 4 deste Termo de Verificação, impediu o reconhecimento de diversas receitas em sua escrituração contábil.* O único acréscimo feito para demonstrar que a omissão guardava relação com receitas da atividade foi o seguinte:

Obs: A título de exemplo para o disposto no parágrafo anterior, nos meses de:

a) outubro e dezembro de 2009, a movimentação bancária contida nos extratos bancários destes meses não foi escriturada na conta Caixa Geral do Livro Razão 2009, o que pode ser exemplificado por dois créditos bancários, um, com o histórico “Desbloqueio de depósito”, de R\$ 8.650,00 (Fl. 6), em 28/10/2009, e outro, com o histórico “cobrança”, de R\$ 17.456,50 (Fl. 13), em 16/12/2009, não escriturados nesta conta.

b) janeiro e dezembro de 2010, a movimentação bancária contida nos extratos bancários destes meses não foi escriturada na conta Caixa Geral do Livro Razão 2010, o que pode ser exemplificado por dois créditos bancários, um, com o histórico “TED-Pagamento de Fornecedores”, de R\$ 9.180,00 (Fl. 17), em 14/01/2010, e outro, com o histórico “cobrança”, R\$ 17.190,00 (Fl. 82), em 22/12/2010, não escriturados nesta conta.

c) janeiro e dezembro de 2011, a movimentação bancária contida nos extratos bancários destes meses não foi escriturada na conta Caixa Geral do Livro Razão 2011, o que pode ser exemplificado por dois créditos bancários, ambos com o histórico “cobrança”, um de R\$ 21.600,00 (Fl. 85), em 12/01/2011, e outro de R\$ 107.051,20 (Fl. 140), em 21/12/2011, não escriturados nesta conta.

Como se vê, a autoridade fiscal selecionou dois débitos de cada ano-calendário para correlacioná-los com cobrança ou pagamento de fornecedores, mas, além da baixa representatividade da amostra, importa ter em conta que a Contribuinte exerce atividade de

agência de viagens e turismo, emissão de passagens aéreas e terrestres, e locação de veículos – como indicado pela autoridade fiscal ao definir o coeficiente de arbitramento do lucro em 38,4% - e nesta seara é sabido que os valores recebidos dos clientes podem comportar parcelas a serem repassadas a terceiros, o que demanda uma apuração mais aprofundada da natureza dos créditos bancários para correlacioná-los com receitas operacionais e, em consequência, de necessária tributação. Para a presunção de omissão de receitas basta a identificação do depósito e a falta de comprovação de sua origem. Mas para afirmá-lo como receita operacional e sabidamente tributável, e em consequência concluir pela fraude na sua subtração e pelo cabimento da multa fiscal, a autoridade fiscal deve reunir outros elementos acerca da natureza da conduta do sujeito passivo.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, bem como de outras evidências de que a supressão se deu intencionalmente. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da 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.*).

Assim, apesar de conhecer integralmente do recurso especial da PGFN, NEGOLHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA