



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11634.001426/2010-21
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.586 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente LINEA BRASIL IND E COM DE MÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA.

O caráter volitivo da conduta delitiva deve ser aferido em função do conjunto probatório. Manter conta-bancária à margem da escrituração, durante vários anos, por onde transitaram recursos em montante substancial, é elemento suficiente para caracterizar a vontade de praticar a omissão e, portanto, para enquadrar a conduta nos conceitos de sonegação e de fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. A convicção acerca do aspecto consciente do ilícito, no presente caso, é reforçada por se ter comprovado um “modus operandi”. Caracterizou-se que parte dos depósitos realizados em conta-bancária mantida à margem da escrituração partiu de clientes que depositaram outros valores nos mesmos dias, mas escriturados e formalizados em documento fiscal, o que revela a prática de “meia-nota”, ou seja, o registro em nota fiscal e na escrituração apenas do valor que se pretende revelar à autoridade fiscal.

DECADÊNCIA

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de decadência conta-se da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Esta regra é excepcionada nas hipóteses em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, e, por fundamentos distintos, o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

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

Relatório

A recorrente, inconformada com a decisão proferida pela Segunda Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão n.º 1302-005.727, de 14/09/2021, interpôs recurso especial de divergência (fls. 3.302-3.314) com dois julgados de outros colegiados, relativamente ao tema da **“caracterização das hipóteses de sonegação e fraude, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964 com repercussão na qualificação da multa de ofício e na definição da regra decadencial aplicável, em casos de omissão de receitas presumida com base em depósitos bancários de origem não comprovada”**.

Abaixo, transcrevemos a parte da ementa do acórdão recorrido relativa a matéria em que se alega a divergência:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadência de cinco anos conta-se a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Esta regra é excepcionada nas hipóteses em que for constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situações em que o prazo de cinco anos é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prescreve o art. 173, I, do CTN.

(...)

IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DECORRENTE. OMISSÃO DE RECEITAS. Comprovada a omissão de receitas em lançamento de ofício respeitante ao IRPJ, cobra-se, por decorrência, em virtude da irrefutável relação de causa e efeito, o IPI correspondente, com os consectários legais.

MULTA QUALIFICADA. Devidamente caracterizada a intenção de ocultar informações, a ocorrência do fato gerador e de reduzir o montante de tributo devido, correta a aplicação da multa no percentual de 150%, uma vez que tais condutas configuram sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64.

Foram apresentados dois acórdãos paradigmas, mas foi dado seguimento ao recurso apenas em relação ao de n.º 1402-001.309, cuja ementa abaixo reproduzimos:

MULTA QUALIFICADA. VALORES CREDITADOS NA PRÓPRIA CONTA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA DA QUAL NÃO É POSSÍVEL EXTRAR OUTRA PRESUNÇÃO PARA QUALIFICAR A MULTA.

A jurisprudência deste Colegiado segue o entendimento de que o procedimento do sujeito passivo que deposita os valores omitidos em conta bancária em nome próprio, sem comprovar a origem dos depósitos, se constitui em elemento para caracterizar a presunção de omissão de receita, mas não é causa suficiente para qualificar a multa.

Se os valores depositados, em nome próprio, estivessem declarados, sequer haveria omissão de receita. O fato de não estarem declarados é causa para exigência do imposto devido, com multa de 75%.

O fato da autoridade fiscal apontar que clientes haviam realizado pagamentos em montante superior ao especificado em nota fiscal sem que a recorrente tivesse logrado êxito em provar sua tese de que tais valores eram oriundos de vendas realizadas no passado, já tributadas, decorrente de clientes inadimplentes, é elemento suficiente para caracterizar a presunção de omissão de receita, mas não para justificar a qualificadora da multa, em especial levando-se em consideração de que os valores eram creditados em conta bancária em nome da própria contribuinte.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, depositados em nome próprio, não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar o tributo, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Por meio do despacho de fls. 3.355-3.367, o Presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento integral ao recurso, nos seguintes termos:

O recurso especial traz o relato de que o acórdão recorrido considerou que a conduta atribuída à contribuinte (utilização, de forma reiterada, entre 2005 e 2007, “de contas correntes bancárias mantidas à margem da escrituração, cujos recursos são advindos de emissão de meia nota, com o objetivo de não oferecer as respectivas receitas à tributação, caracterizando a intenção de omitir receitas e diminuir o resultado tributável”), configuraria sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Por conta disso, decidiu-se pela manutenção da qualificação da multa de ofício e pela contagem do prazo decadencial com base na regra do art. 173, I, do CTN.

Ao decidir desta forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o Acórdão nº 1402-001.309, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no processo administrativo nº 11634.001427/2010-75, decorrente do mesmo MPF que originou os presentes autos (mesmo procedimento de fiscalização, com os mesmos fatos e provas apurados).

Aponta a recorrente que o auto de infração de IPI objeto do presente processo é mero reflexo dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS constantes daqueles outros autos, todos relativos à suposta omissão de receitas atribuída à contribuinte. Apesar disso, o Acórdão nº 1402-001.309 teria decidido de forma diversa do acórdão recorrido em relação à caracterização do intuito de fraude por parte da recorrente, concluindo que este restou afastado essencialmente pelo fato de a receita supostamente omitida ter sido depositada em contas bancárias de titularidade da própria empresa.

Assim, a decisão paradigma teria entendido que inexistia nos autos prova material de fraude (finalidade de sonegar tributo ou ocultar ou retardar o conhecimento de fato gerador), restando comprovada nos autos apenas a conduta suficiente para caracterizar a presunção de omissão de receitas, não cabendo falar-se em qualificação da multa de ofício.

(...)

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluiu que esta foi devidamente demonstrada pela recorrente.

A similitude fática entre os casos concretos analisados pelos Acórdãos n.º 1302-005.727 (recorrido) e n.º 1402-001.309 (primeiro paradigma indicado pela recorrente) é incontroversa. De fato os julgados foram proferidos em processos administrativos tributários oriundos do mesmo procedimento de fiscalização, em que se constatou a existência de depósitos de origem não comprovada em contas bancárias da contribuinte, nos anos 2005 a 2007, o que levou à presunção legal de omissão de receitas.

No processo n.º 11634.001427/2010-75 foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Já no presente processo, de n.º 11634.001426/2010-21, foi realizado o lançamento reflexo de IPI. Como a Fiscalização considerou caracterizada a ocorrência de fraude na conduta da contribuinte associada à omissão de receitas que originou os lançamentos (notadamente por conta da utilização de contas bancárias mantidas à margem da contabilidade), as multas de ofício foram qualificadas nos dois processos, com fundamento no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/1996 e no art. 488, II, do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002).

Interpostos os recursos voluntários em ambos os processos, Colegiados deste CARF efetivamente chegaram a conclusões dissonantes a respeito da caracterização do intuito doloso da contribuinte na referida omissão de receitas, o que provocou diferentes repercussões em relação à qualificação da multa de ofício e à definição da regra decadencial aplicável a cada caso.

O acórdão recorrido concluiu pelo cabimento da multa qualificada e pelo afastamento da decadência arguida pela defesa (quanto aos tributos relativos aos períodos de apuração anteriores a outubro de 2005), a partir do entendimento de que a intenção da contribuinte de fraudar o Fisco teria ficado patente em razão da utilização “de contas bancárias mantidas à margem da escrituração, cujos recursos são advindos de emissão de meia nota, com o objetivo de não oferecer as respectivas receitas à tributação”.

Apreciando exatamente os mesmos contexto fático e arcabouço probatório, o Acórdão paradigma n.º 1402-001.309 concluiu de forma diversa, no sentido de que o fato de as contas bancárias mantidas à margem da contabilidade serem de titularidade da própria contribuinte afastaria a caracterização de sonegação ou fraude, sendo imputável apenas a simples omissão de receitas punida com multa de ofício ordinária de 75%. Além disso, foi declarada a decadência dos créditos tributários atinentes aos períodos anteriores a outubro de 2005.

Assim, verifica-se que, debruçando-se sobre a mesma situação, os acórdãos recorrido e paradigma efetivamente expuseram conclusões conflitantes a respeito da caracterização das hipóteses de sonegação e fraude, tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, restando demonstrada a existência da divergência jurisprudencial arguida pela recorrente.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões por meio da peça de fls. 3.369-3.380, na qual repisa as razões do acórdão recorrido com destaque para a reiterada conduta de se utilizar de contas bancárias mantidas à margem da escrituração com o fito de movimentar recursos decorrentes da emissão de “meia-nota”.

É o relatório do essencial.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.586 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11634.001426/2010-21

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

O presente feito corresponde a lançamento de IPI, mas como decorrência de lançamento de IRPJ relativamente a omissão de receita da atividade. Foi por essa circunstância que a Terceira Seção do CARF declinou competência para a Primeira Seção, conforme Acórdão n.º 3402-003.059, de 17 de maio de 2016, às fls. 3.236-3.237.

As multas, portanto, foram qualificadas e a autoridade fiscal não aplicou a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN, em razão dos mesmos fatos, considerados reveladores do caráter intencional da conduta.

Essa circunstância, ainda que os acórdãos recorrido e paradigma possam ter valorado as provas de forma diversa, leva-nos à mesma conclusão do despacho de admissibilidade, cujos minuciosos fundamentos reproduzidos no relatório adotamos também como razão de decidir pelo conhecimento do recurso.

MÉRITO

Abaixo transcrevemos o trecho do acórdão recorrido em que fundamenta a manutenção do aspecto subjetivo da conduta delitiva:

(...) estou inteiramente de acordo com os fundamentos do acórdão recorrido, destacando que a conduta da recorrente foi praticada no ano-calendário de 2005 e reiterada nos anos seguintes.

Assim, entendo que a multa qualificada deva ser mantida, em face da evidente intenção de recolhimento do tributo devido a menor, conforme bem indicado no TVF, já reproduzido no relatório quanto aos pontos de interesse.

A consequência da conduta reiteradamente praticada pela recorrente, que não ofereceu valores à tributação porque os auferiu e deixou de escriturá-los, bem como vendeu produtos sem a correspondente nota fiscal, importou em falta de recolhimento do IPI. E essa conduta – comprovada pela documentação constante nos autos - se identifica com as hipóteses de sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4502/64, causas da aplicação de multa qualificada na Lei n.º 9.430/96, (...)

No relatório, foram destacadas as seguintes partes do termo de verificação fiscal acerca da qualificação da multa, que serviram de fundamento para o voto condutor do acórdão:

Da análise dos extratos apresentados (fls 934 a 1365), foi constatado que a contribuinte não apresentou todos os extratos, tendo em vista que o montante dos créditos apurados, são muito inferior ao apontado no sistema da RFB-Secretaria da Receita Federal do Brasil, que foram solicitados através do Termo de Intimação Fiscal n.º 010(fl. 141 e 142), cientificado em 27/05/2010(fl 143).

De posse dos demais extratos(fl. 1366 a 1670), foram constatadas diferenças entre o total dos depósitos/créditos constantes de sua escrituração contábil (que, aliás, é feita por partidas mensais — fls 1671 a 1964) e os valores constantes dos extratos bancários (fls 934 a 1670), indicando a existência de contas bancárias mantidas à

margem da contabilidade, o mesmo procedimento adotado pela empresa fiscalizada no ano anterior(ano-calendário de 2005).

(...)

Para chegar à conclusão de que os recebimentos constantes das contas correntes Banco do Itaú AG: 0083, C/C 39865-1 e Banco do Brasil AG: 3407-X, C/C:25040-6, são de vendas efetuadas com emissão de meia nota pela empresa Linea, as informações constantes dos demonstrativos de folhas 2154 a 2232(ano-calendário 2005) e demonstrativo de folhas 2498 a 2697(anos-calendário 2006 e 2007), apresentados em atendimento às intimações efetuadas pela fiscalização e que compreendem todas as suas contas bancárias, foram cotejadas entre si e o resultado desse confronto deixa evidente que uma parte das vendas era recebida em uma conta bancária (contabilizada) e a outra parte era recebida em outra conta corrente (não contabilizada).

(...)

Face ao exposto foi lavrado auto de infração do Imposto Sobre Produtos Industrializados-IPi tendo em vista os recursos movimentados nas contas correntes acima, mantidas respectivamente nos Bancos do Itaú AG: 0083, C/C 39865-1 e Banco do Brasil AG: 3407-X, C/C:25040-6 à margem da escrituração contábil, cuja origem se deu pela prática de emissão de "meia nota" no período de janeiro/2005 a dezembro/2007.

(Destaques originais)

Já o acórdão paradigma assim se posicionou sobre a matéria:

É fato incontroverso nos autos que existem diferenças entre os valores declarados como receita e os valores creditados em conta bancária. O que deve ser analisado é a existência de prova quanto à tese da defesa de que os valores imputados como “omissão de receita” se tratam, de fato, de valores devidos por clientes inadimplentes que, regularizando sua situação de devedores perante a recorrente, realizaram pagamentos relativos a períodos de exercícios anteriores, sendo que em muitas vezes recebia tais valores de forma parcelada ou com deságio, única forma de recuperar os aludidos créditos.

Observado o regime de competência, isto é, da necessidade de oferecimento da receita à tributação no mês em que as transações são realizadas, independentemente de vir a ser recebidas no futuro, em tese, pode se verificar situações em que os valores correspondentes aos depósitos bancários já tivessem sido oferecidos à tributação em período anterior. Exemplo disto verifica-se em relação ao ano de 2004 em que a autoridade fiscal, à fl. 2.917, destaca que “no ano-calendário de 2005, foram deduzidos os créditos provenientes de vendas do ano-calendário de 2004.”

Fiz o registro acima porque vou avaliar a alegação da recorrente de que os valores recebidos eram oriundos de clientes inadimplentes com os quais realizou inúmeras negociações, ora concedendo descontos, ora parcelando, como única maneira de recuperar tais créditos. Se ficar provado nos autos que tais valores já foram oferecidos à tributação, no respectivo regime de competência, não há o que se falar em omissão de receita. É nesta linha que conduzirei o exame da matéria.

Faço questão de deixar registrado que não ignorarei as alegações da recorrente de que atua em segmento de mercado em que sua clientela é formada de pequenas empresas com quem realiza, ainda que de maneira informal, mediante vendas a crédito, uma espécie de financiamento para viabilizar o comércio de seus produtos. Não desconheço da praxe no mercado de móveis em realizar vendas em dez vezes, “sem juros”. Neste caso, não raro, o fabricante, para colocar seus produtos no mercado, fornece-os ao

comerciante, em especial os pequenos, e vai recebendo conforme o consumidor final vai pagando. Contudo, é necessário sairmos das afirmações teóricas e verificarmos o que existe de concreto nos autos.

No ano de 2006 a empresa ofereceu à tributação R\$ 11.207.686,53. Porém, foi creditado em suas contas R\$ 17.690.415,49. A diferença de 6.482.728,14, pela tese da recorrente, seriam valores de períodos anteriores pagos em 2006. Para que isto fosse verdade, no ano de 2005 os depósitos bancários, já que não houve recebimento de todas as vendas, deveriam ser menor do que a receita declarada. Contudo, não é isto que ocorre. A alegação da recorrente não resiste à análise de credibilidade ora feita e, de igual forma, vem desacompanhada de qualquer elemento de prova.

Se considerássemos como exemplo o ano de 2007 em que a receita declarada foi de R\$ 14.794.240,77 e os depósitos bancários de R\$ 25.166.549,38, teríamos uma diferença ainda maior, isto é, de R\$ 10.372.308,61. Se este valor fosse de exercício anterior, por hipótese de 2006 e até de 2005, os depósitos bancários dos exercícios em que teria havido esta supostas inadimplências, observado o regime de competência, não poderiam ter ultrapassado a receita declarada, situação que não ocorreu.

Com tais considerações, rejeito a tese da recorrente e, por consequência, mantém-se o lançamento já que comprovado a omissão.

Da multa qualificada

Salvo melhor juízo, apesar da acusação de "meianota" ou utilização da conta omitida especialmente para movimentar recursos à margem da contabilidade, não verifiquei nos autos prova material da fraude.

Não temos diligências junto aos adquirentes (confirmação/comprovação de que a contribuinte premeditava vendas sem nota), não foram juntadas notas fiscais não contabilizadas, muito menos notas fiscais com valores diferentes na via contabilizada pela atuada em relação a via do cliente.

Todos os documentos solicitados pela fiscalização foram fornecidos pela própria atuada. Todas as notas fiscais emitidas pela empresa e juntadas aos autos foram contabilizadas pelo valor exato.

Mais a mais, a conta-bancária omitida é de titularidade da própria empresa, que apesar de não ter justificado adequadamente a origem dos recursos (diz que se trata de recebimentos de vendas de períodos anteriores, mas não prova), não praticou ação tendente a ocultar do fisco a prática de omissão de receitas, salvo a manutenção da conta a margem da contabilidade.

Está evidenciado nos autos que a fiscalização foi além do simples procedimento de somar os depósitos bancários. Foi feita análise e reunidos indícios de que o contribuinte realizava vendas para determinados clientes sem a emissão de notas fiscais, mas faltou prova material da fraude, haja vista que os extratos bancários se prestam para comprovar o ingresso dos recursos e aplicar a presunção legal, mas por si só não comprova a fraude. O fato da autoridade fiscal apontar que clientes haviam realizado pagamentos em montante superior ao especificado em nota fiscal sem que a recorrente tivesse logrado êxito em provar sua tese de que tais valores eram oriundos de vendas realizadas no passado, já tributadas, decorrente de clientes inadimplentes, é elemento suficiente para caracterizar a presunção de omissão de receita, mas não para justificar a qualificadora da multa, em especial levando-se em consideração de que os valores eram creditados em conta bancária em nome da própria contribuinte.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, depositados em nome próprio, não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar o tributo, ocultar ou

retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar n.º 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto n.º 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Na linha do que tem decidido esta turma sigo o entendimento de que o procedimento do sujeito passivo que deposita os valores omitidos em conta bancária em nome próprio, sem comprovar a origem dos depósitos, se constitui em elemento para caracterizar a presunção de omissão de receita, mas não é causa suficiente para qualificar a multa.

Se os valores depositados, em nome próprio, estivessem declarados, sequer haveria omissão de receita. O fato de não estarem declarados é causa para exigência do imposto devido, com multa de 75%.

Pois bem, para mim, omissões reiteradas e de montante relevante são elementos suficientes para revelar o caráter intencional da conduta e, conseqüentemente, para qualificação da multa e afastar a regra da decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Ademais, a omissão de receita presumida por depósitos bancários não afasta essa conclusão.

Não podemos perder de vista que a sonegação e a fraude, conforme definições previstas nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/94, abarca também as condutas omissivas e não só as comissivas.

Minha posição no CARF remonta os idos de 2007, quando fui relator do Acórdão n.º 103-23.141, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuinte. Naquela oportunidade, assim me manifestei sobre o tema:

Com o advento da Lei n.º 9.430/96, a presunção de omissão de receita, a qual possibilita à autoridade constituir, dentre outros tributos, a contribuição ao PIS, adquiriu foro legal. Isso posto, cabe ao Fisco apenas provar o elemento indiciário — os depósitos bancários.

Com relação à multa qualificada para o patamar de 150%, ela se perfaz pelo elemento subjetivo da prática delitiva, pela intenção, pelo querer praticá-la; seja a do tipo comissiva, seja a omissiva.

É evidente que não é dada à condição sensorial humana a aptidão de penetrar a consciência alheia. A aferição de se um sujeito quis ou não praticar essa ou aquela conduta deve ser promovida pelas próprias circunstâncias.

É razoável se acreditar que alguém possa ter matado outrem acidentalmente se houve apenas um disparo. No entanto, se foram promovidos vários tiros à "queima roupa", todos na cabeça da vítima, as circunstâncias da conduta levam à conclusão de que o agir foi intencional, o autor quis disparar e para matar!

O mesmo se pode dizer aqui. A omissão de uns poucos valores de algumas contas ou até a omissão integral de uma delas pode ser comparada a um tiro acidental; quatro, não! A circunstância de se omitir tantas contas bancárias, em todos os períodos, só leva a uma conclusão: houve o querer de "não fazer" e com a clara motivação de se evadir.

Os fatos da presente autuação são ainda mais contundentes e revelam não só uma conduta omissiva dolosa (deixar de escriturar valores), mas também comissivo, ou seja, agir para que parte de valores não conste de nota fiscal e que o cliente faça o depósito dessa mesma parte em conta-bancária não escriturada.

O cotejo realizado pela autoridade fiscal, que serviu de fundamento do acórdão recorrido, deixa claro que vendas eram realizadas com a prática de "meia-nota", ou seja, só parte

do valor da operação era formalizado em nota fiscal e recebido em conta-bancária escriturada e outra parte não tinha suporte em nota fiscal e era recebido **no mesmo dia** em conta-bancário mantida à margem da escrituração.

O quadro demonstrativo formulado pela autoridade fiscal (fl. 3.011) deixa a prática muito clara. A título de exemplo, os dois primeiros valores do quadro possuem como cliente “Sidlar Planejados Móveis e Dec Ltda”. O primeiro depósito de R\$ 35.648,55 foi realizado na conta-corrente “itau-83_39776-0”, está escriturado e tem por suporte nota fiscal com o mesmo valor. Já o segundo de R\$ 33.951,00, foi realizado na conta-bancária “itau-83_39865-1”, que não foi escriturada. Ambos foi depositados no mesmo dia: 31/03/05.

Pois bem, o acórdão paradigma considerou que esses elementos não seriam suficientes para caracterizar a omissão dolosa do sujeito passivo. Entendo de forma diametralmente oposta e na linha do acórdão recorrido.

Omissões substanciais e forma reiterada são elementos suficientes para se caracterizar o aspecto subjetivo de as praticar. No caso do feito, está claro que havia um “modus operandi” para que valores fossem recebidos à margem da escrituração, em função de existirem diversos grupos de pagamentos de mesmos clientes e realizados nas mesmas datas, mas parte formalizada em nota fiscal, depositada em conta-bancária constante dos registros contábeis e efetivamente escriturada na contabilidade e parte não formalizada em nota fiscal, depositada em conta-bancária mantida à margem da contabilidade e sem qualquer escrituração do valor recebido.

Desse modo, os elementos levam-me à segura conclusão da prática dolosa e, por conseguinte, da manutenção da multa qualificada e da não aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

