



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001032/2005-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.085 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de abril de 2022
Recorrente PINTO B COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA ZERADA. OMISSÃO DE RECEITAS RECONHECIDAS EM LIVROS FISCAIS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à omissão de rendimentos presumidos a partir de depósitos de origem não comprovada por pessoa física e não para omissão de receitas reconhecidas em livros fiscais, em períodos nos quais a declaração foi apresentada zerada.

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude demanda apontamento específico na acusação fiscal. Ausente motivação, não subsiste o gravame imposto à Contribuinte. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “qualificação de multa em caso de omissão de receitas com base em presunção legal”, e, no mérito, na parte conhecida, dar-lhe provimento para reduzir a multa de ofício para 75%. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, e, por fundamentos distintos, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por PINTO B COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 303-34.365, na sessão de 24 de maio de 2007, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE DA AUTUAÇÃO BASEADA EM MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. PROCEDIMENTO ILEGAL E INCONSTITUCIONAL

Inocorrência. Incompetência deste Conselho para apreciar questões de inconstitucionalidade das leis ou de procedimentos previstos em lei.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Art. 42 da Lei n. 9.430/96. Presunção Relativa não elidida pela recorrente.

VENDAS ESCRITURADAS EM LIVRO FISCAL DE APURAÇÃO DO ICMS

Meio de prova hábil para caracterização da Omissão de Receita.

MULTA QUALIFICADA

Declaração Inverídica do Contribuinte do Real Valor da Receita Auferida e Movimentação Bancária a Margem da Contabilidade. Prática reiteradamente e sistematicamente comprovada.

Recurso voluntário julgado improcedente, para que seja mantida a decisão recorrida.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, além de contribuição para a Seguridade Social, calculados na sistemática simplificada de recolhimentos, apurados no ano-calendário 2001 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada e da apresentação de *declaração simplificada informando receita nula, omitindo os valores das vendas escrituradas em seu Livro de Registro de Apuração do ICMS*. Os valores exigidos foram acrescidos de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a exigência (e-fls. 392/397). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 455/466).

Cientificada em 02/10/2007 (e-fls. 407/556), a Contribuinte interpôs recurso especial em 15/10/2007 (e-fls. 488/500) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 561/571, do qual se extrai:

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

1) A simples presunção legal de que os depósitos não foram comprovados não é suficiente para caracterizar renda tributável

[...]

Destarte, OPINO por NÃO ADMITIR esta primeira matéria, seja porque pretende discutir matéria já pacificada através de Súmula, seja porque o paradigma também é anacrônico (primeiro paradigma) ou foi reformado (paradigma 2).

2) Da invalidade da qualificação da multa de ofício

A recorrente apresentou para esta matéria os seguintes paradigmas não reformados: Ac. nº 104-22.404 e Ac. nº 104-18.640.

Paradigma 1 – Ac. nº 104-22.404:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos a existência de 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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

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

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente da apresentação da Declaração de Ajuste Anual e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996

PARADIGMA 2 – Ac. nº 104-18.640:

[...]

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA -

FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA -*Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos*

casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992,

A recorrente conclui sua demonstração de divergência, nos seguintes termos:

[...]Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude somente pelo fato do contribuinte ter deixado de informar em sua Declaração valores que transitaram em contas bancárias.

Já a decisão paradigma traz o entendimento de que "a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade da recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente da habitualidade, do montante utilizado e da entrega da Declaração, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%,..."

Complementando o seu entendimento, diz a decisão paradigma que "a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude".

[...]

Demais requisitos formais de admissibilidade

A recorrente reproduziu no corpo do seu recurso especial, em sua integralidade, as ementas dos 2(dois) paradigmas que menciona, bem assim apresentou cópia do inteiro teor dos respectivos julgados. Verifica-se que os paradigmas são oriundo de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, não foram reformados até a data da interposição do presente recurso, bem assim não foram objetos de súmula do CARF, como também não se enquadraram nas demais situações previstas no art. 67, § 12 do RICARF e impeditivas para o seguimento do recurso.

Portanto, consideram-se atendidos os requisitos formais para a análise da admissibilidade do recurso (art. 67 do RICARF).

Da averiguação da situação fática assemelhada e da divergência

Antes de se averiguar a existência de eventual interpretação de alguma norma jurídica é necessário que a situação fática do recorrido seja similar ao dos paradigmas, o que não é caso, e a Recorrente não se esforçou em apontar nos paradigmas a respeito da relevância da conduta reiterada que foi a nota dominante para se configurar no ac. recorrido a multa qualificada. Confira-se os termos do ac. recorrido:

[...] Por fim, pugna a recorrente pela redução da multa para 75%, alegando que não existe nenhum elemento no processo que evidencie a ocorrência de fraude ou dolo por parte da impugnante, não apresentando, no entanto, qualquer dado ou elemento que elida a constatação da omissão de receita verificada pela fiscalização.

Diferentemente do que afirma a recorrente, os fatos constatados pelo agente fiscal, que por sinal não foram refutados pela impugnante, de apresentar declaração simplificada sem informar a receita auferida e manter movimentação bancária à margem da escrituração, em montantes incompatíveis com a própria receita escriturada, durante todo o ano-calendário, são, por si sós, evidência deliberada da intenção de ocultar esses recursos.

Desta feita, restou caracterizada o dolo previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, justificando a qualificação da penalidade.

Ademais, a conduta ilícita constatada, praticada continuada e sistemática, toma evidente o intuito de fraude e o dolo específico, sendo este o entendimento expresso pelo Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-07747, cuja ementa se segue:

“O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática, consistente em calcular os tributos e contribuições e informá-la nas Declarações prestadas à administração tributária, tomando como base para apuração uma parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida e escriturada em livros fiscais. ”

Destarte, restou evidenciado que a recorrente prestou declaração inverídica ao fisco, bem como omitiu receitas, ante a comprovação do real faturamento pelos dados escriturados no livro de registro do ICMS, bem como pela movimentação bancária incompatível com os valores declarados.

Embora a prova da similitude fática seja ônus da recorrente, uma investigação mais acurada dos paradigmas demonstra que as situações são similares apenas em relação ao primeiro paradigma (Ac. nº 104-22.404).

Embora em ambos os paradigmas, remanesça em comum o fato de versarem a respeito da qualificação da multa no contexto da presunção legal de omissão de receitas a que se refere o art. 42 da Lei nº 9.430/96; no segundo paradigma - diferente da situação fática do primeiro - não se verifica qualquer menção à eventual prática reiterada da conduta como ensejadora da qualificação da multa de ofício.

A ementa do segundo paradigma informa ao contrário que a nota determinante foi apenas o fato de não se incluir determinados “rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte,” caracterizaria a “simples de omissão de rendimentos”. Ora, para se constituir uma verdadeira divergência o paradigma deveria combater expressamente a *ratio decidendi* existente no ac. recorrido, o que evidentemente não foi o caso.

De outra banda, no primeiro paradigma fica claro, seja pela ementa seja pelo seu voto condutor que a conduta reiterada de omitir valores de sua declaração foi uma nota determinante para a qualificação da multa de ofício, se contrapondo ao que fora decidido no ac. recorrido, na medida em que diante de circunstâncias similares a multa fora desqualificada. Confira-se:

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve-ser material; evidente como diz a lei. (Destacou-se).

Portanto, patente está configurada a divergência apenas em relação ao primeiro paradigma.

Portanto, OPINO por ADMITIR esta segunda matéria, mas tão somente através do primeiro paradigma (Ac. nº 104-22.404), pois em relação ao segundo paradigma faltou similitude fática,

CONCLUSÃO:

Portanto, com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, OPINO no sentido de DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial do sujeito passivo apenas em relação à segunda matéria⁴ e tão somente em relação ao primeiro paradigma (Ac. nº 104-22.404); e NEGAR SEGUIMENTO à primeira matéria: “1) A simples presunção legal de que os depósitos não foram comprovados não é suficiente para caracterizar renda tributável”

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que, diversamente do acórdão recorrido que entendeu *que o fato da empresa não ter declarado a receita que acarretou a sua movimentação financeira é suficiente para ser aplicada a multa isolada*, outros Colegiados deste Conselho adotam posicionamento diferente, alegando que *a declaração não correta do faturamento, não incluindo o montante que movimentou em suas contas bancárias, não tem o condão, por si só, de provar o dolo, necessário a caracterizar o agravamento da penalidade*.

Afirma ser cristalino que o acórdão recorrido manteve a qualificação da penalidade porque *caracterizado o evidente intuito de fraude somente pelo fato do contribuinte ter deixado de informar em sua Declaração valores que transitaram em suas contas bancárias*, ao passo que o paradigma nº 104-22.404 traz o entendimento de que *“a falta de inclusão, na Declaração de Ajuste Anual, de valores que transitaram em contas bancárias, de titularidade da recorrente, representativas de rendimentos tributáveis ocasionando o retardamento do imposto a pagar, independentemente da habitualidade, do montante utilizado e da entrega da Declaração, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, ...”*. Complementa que a referida decisão também diz que *“a simples omissão de receitas ou rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude”*.

Argumenta pela inaplicabilidade da multa qualificada na linha do que exposto no paradigma: *“nos casos de lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimento, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que os depósitos bancários não justificados deve ser considerados omissão de rendimentos; a segunda que a falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei”*. E prossegue:

“Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de omissão de rendimentos, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais

paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.”

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou aí falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativos a ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Cita o segundo paradigma em reforço à sua argumentação e finaliza pedindo a procedência do recurso especial para cancelamento do lançamento fiscal, *ou caso o mesmo seja mantido, que seja reduzida a multa aplicada*

Cientificada da admissibilidade parcial por meio de edital publicado em 10/08/2020, depois de resultar improfícua a tentativa de ciência por via postal, a Contribuinte não se manifestou (e-fls. 598/601)

Os autos foram remetidos à PGFN em 23/10/2020 (e-fls. 602), e retornaram em 08/11/2020 com contrarrazões (e-fls. 603/610) nas quais a PGFN observa que não há similitude fática entre os acórdãos comparados por que:

Enquanto o acórdão recorrido trata de lançamento de IRPJ no qual a qualificação de multa se deu em razão da constatação de que o contribuinte apresentou, de forma reiterada, declarações zeradas incompatíveis os assentamentos constantes do Livro de Apuração de ICMS, o acórdão apresentado como paradigma trata de lançamento de IRPF em que a qualificação da multa se deu em razão da omissão da simples omissão de rendimentos.

Apesar dos dois acórdãos tratarem da reiteração da conduta do contribuinte, entendemos que não se pode traçar paralelo entre os casos, uma vez no acórdão ora recorrido a qualificação está calcada na comprovação de que o recorrente apresentou informações inverídicas ao fisco Federal, como comprovado pelos dados escriturados no livro de registro do ICMS que permitiu a fiscalização identificar o real faturamento do autuado.

Veja-se a conclusão do acórdão recorrido quanto a aplicação da multa:

Portanto, não há nenhum óbice que impeça a fiscalização de utilizar os assentamentos oficiais constantes do Livro de Apuração do ICMS, como meio de apurar o faturamento da empresa que apresentou inverídica declaração simplificada com valores simplesmente “zerados”.

Por óbvio que, no mencionado livro fiscal, devem ser escrituradas todas as saídas de mercadorias, inclusive aquelas que não são receitas (transferências, devoluções, simples remessas, etc.). Portanto, para determinação da receita de vendas, `devem ser computadas somente aquelas parcelas que representam transações desta natureza, sendo este, exatamente, o procedimento utilizado pelo autor da autuação em comento, computando apenas os valores escriturados sob os códigos 5.12 e 6.12 (Vendas Para o Estado e Para Fora 'do Estado).

Por fim, pugna a recorrente pela redução da multa para 75%, alegando que não existe nenhum elemento no processo que evidencie a ocorrência de fraude ou dolo por parte da impugnante, não apresentando, no entanto, qualquer dado ou elemento que elida a constatação da omissão de receita verificada pela fiscalização.

Diferentemente do que afirma a recorrente, os fatos constatados pelo agente fiscal, que por sinal não foram refutados pela impugnante, de apresentar declaração simplificada sem informar a receita auferida e manter movimentação bancária à margem da escrituração, em montantes incompatíveis com a própria receita escriturada, durante todo o ano-calendário, são, por si sós, evidência deliberada da intenção de ocultar esses recursos. Desta feita, restou caracterizada o dolo previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, justificando a qualificação da penalidade.

Ademais, a conduta ilícita constatada, praticada continuada e sistemática, toma evidente o intuito de fraude e o dolo específico, sendo este o entendimento expresso pelo Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-07747, cuja ementa se segue:

“O dolo, elemento imprescindível à caracterização das figuras que justificam a exasperação da penalidade, resta comprovado pela conduta reiterada e sistemática, consistente em calcular os tributos e contribuições e informá-la nas Declarações prestadas à administração tributária, tomando como base para apuração uma parcela ínfima da receita bruta efetivamente auferida e escriturada em livros fiscais. ”

Destarte, restou evidenciado que a recorrente prestou declaração inverídica ao fisco, bem como omitiu receitas, ante a comprovação do real faturamento pelos dados escriturados no livro de registro do ICMS, bem como pela movimentação bancária incompatível com os valores declarados.

Já o acórdão apresentado como paradigma cuida da reiteração no contexto da simples da omissão de rendimentos por pessoa física, veja-se:

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação, de que a suplicante deixou de lançar rendimentos em valores expressivos e com habitualidade, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa.

A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

De toda a sorte, no mérito, afirma a improcedência das alegações da Contribuinte porque, considerando o dispositivo legal que fundamenta a penalidade em debate, e sua aplicabilidade nas hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

Não há a menor dúvida de que o contribuinte, ao informar faturamento menor do que o real (**zerado**) ao Fisco federal, procurou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade tributária, da ocorrência do fato gerador do tributo. Tal fato restou provado nos autos, e, saliente-se, não foi ilidido no acórdão recorrido.

Com efeito, vê-se o intuito de fraude quando a Recorrida adota a prática de declarar ao Fisco Federal um faturamento que sabia não ser verdadeiro. Assim, é muito claro que a **contribuinte passou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco.**

Não se trata de mero equívoco como o contribuinte quer fazer parecer, na medida em que as informações verdadeiras foram devidamente registradas no Livro de

Apuração do ICMS. Qual a razão a discrepância de conduta? Sonegar contribuições e tributos federais, omitindo os respectivos fatos geradores.

Ora, depreende-se do próprio art. 71 da Lei n.º 4.502/64, que não é, de forma alguma, permitido à contribuinte declarar informações sabidamente falsas ao Fisco.

Interessante salientar, novamente, que o dever fixado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64 é plenamente compatível com as demais normas que compõem o sistema de direito tributário. Com efeito, diferentemente do que poderia ocorrer em outros ramos do Direito, no Direito Tributário os fiscalizados possuem o dever de colaborar com os fiscais. Esse dever está previsto nos artigos 194, 195 e seguintes do Código Tributário Nacional.

A doutrina pátria já se manifestou acerca do dever de colaborar com a fiscalização. Válido transcrever as lições de JAMES MARINS¹:

“f. Princípio do dever de colaboração. Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Têm, contribuinte e terceiros, não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias, referentes ao patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados através do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais ou comerciais, etc.

Segundo o Código Tributário Nacional submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros, exceto quanto a fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Isto é, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação da Administração tributária. Não estão os particulares, empresas ou instituições, obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial”

ALBERTO XAVIER² também confirma que o contribuinte possui o dever de colaborar com a fiscalização:

“C) O dever de colaboração dos particulares

(...)

(...) Por parte do contribuinte tal dever não pode configurar-se como um dever ou encargo de prova, mas como um dever de facultar meios de prova cuja valoração caberá ao órgão de aplicação do direito, ou seja, como um dever de colaboração na instrução do procedimento, de natureza análoga ao que recai sobre terceiros”

Ora, demonstrado que a contribuinte declarou, de forma consciente, informações falsas ao Fisco Federal, não há a menor dúvida de que agiu com dolo. E a vontade dolosa resta absolutamente clara, quando se vê que a Recorrida passou informações sabidamente falsas somente ao Fisco Federal.

A infração foi reiterada, ou seja, a contribuinte estava ciente dos seus atos, e mais, estava certa de que sairia impune, de que o ilícito estaria “valendo a pena”. Então, a fraude é ainda muito mais grave, pois não decorreu de atos isolados, ao contrário, vê-se uma clara prática fraudulenta, a merecer repúdio ainda muito maior.

A jurisprudência do antigo Conselhos de Contribuintes já condenou tal prática fraudulenta, pacificando o entendimento de que, quando o contribuinte apresenta ao

¹ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro. Dialética, pp. 178 e 179.

² XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Forense, pp. 149 e 150.

Fisco declarações falsas, de modo reiterado, está provado o evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível a multa agravada. Confira-se:

[...]

Requer, assim, que seja negado conhecimento ao recurso especial ou, se admitido, que seja mantida a qualificação da penalidade porque *o ilícito foi cometido pela Recorrida com evidente intuito de fraude, sendo inteiramente cabível, conforme jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, atual CARF, a cobrança da multa qualificada.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Tem razão a PGFN em suas objeções ao conhecimento do recurso especial relativamente à qualificação da penalidade aplicada em face da constatação de que o sujeito passivo apresentou *declarações zeradas incompatíveis com os assentamentos constantes do Livro de Apuração do ICMS*. O voto condutor do acórdão recorrido valida a conclusão fiscal de que houve *conduta ilícita constatada, praticada continuada e sistemática*, e consequente *evidente intuito de fraude*, porque a Contribuinte *prestou declaração inverídica ao fisco, bem como omitiu receitas, ante a comprovação do real faturamento pelos dados escriturados no livro de registro do ICMS, bem como pela movimentação bancária incompatível com os valores declarados*. De seu lado, porém, a Contribuinte, no recurso especial, embora reporte argumentos do paradigma que têm em conta *lançamentos tributários tendo por base a presunção legal de omissão de rendimentos*, pede o afastamento da multa qualificada integralmente, defendendo sua inaplicabilidade na hipótese de *simples omissão de receitas ou de rendimentos*.

Neste cenário, ainda que se admita a similaridade apontada no exame de admissibilidade em face do paradigma nº 104-22.404, esta não autoriza o conhecimento integral do recurso especial admitido, porque o pedido da Contribuinte é de redução da multa qualificada aplicada no *lançamento fiscal*.

Quanto ao paradigma nº 104-22.404, cabe observar que se trata de precedente editado em face de exigência contra pessoa física, por *omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações, não foram comprovados mediante documentação hábil e idônea no ano-calendário 1998*, mas o exame de admissibilidade destaca de seu voto condutor a classificação, como *lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora* o fato de qualificar a penalidade pela *falta de inclusão dos rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, em razão da habitualidade e expressividade*, dado que este agir seria um erro porque *tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar*, cuja prova deve ser material.

O acórdão recorrido, de seu lado, analisa a acusação fiscal na forma resumida pela autoridade julgadora de 1ª instância:

a) DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS - Depósitos efetuados nas contas 117.566-8 (Agência 096 do Unibanco) e 6013-5 (Agência 3206-9 do Banco do Brasil) em valores excedentes às receitas escrituradas nos livros fiscais; e

b) DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO - A empresa apresentou declaração simplificada informando receita nula, omitindo os valores das vendas escrituradas em seu Livro de Registro de Apuração do ICMS.

Sobre o tributo e contribuições apurados de ofício foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº. 9.430, de 1996, e, de outra parte, demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, podem configurar crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 2º. da Lei nº. 8.137, de 1990, foi formalizada a representação fiscal para fins penais [...].

E o voto condutor do acórdão recorrido, depois de afirmar que a Contribuinte não logrou refutar os *fatos constatados pelo agente fiscal*, assevera que *apresentar declaração simplificada sem informar a receita auferida e manter movimentação bancária à margem da escrituração, em montantes incompatíveis com a própria receita escriturada, durante todo o ano-calendário, são, por si sós, evidência deliberada da intenção de ocultar esses recursos*. Ou seja, o volume de receita omitida, dada a apresentação de declaração zerada, e a reiteração verificada em todo o ano-calendário, prestou-se à manutenção da multa qualificada, diversamente do paradigma no qual *habitualidade e expressividade* não justificariam esse gravame.

Não se vê nos acórdãos comparados qualquer abordagem indicativa de que o proceder dos sujeitos passivos em relação às obrigações acessórias impostas pela legislação tributária fosse relevante para a qualificação da penalidade. Assim, o fato de as exigências terem sido formuladas em face de pessoa jurídica optante pelo Simples Federal (recorrido) e pessoa física (paradigma) não representa dessemelhança relevante para afastar a caracterização do dissídio jurisprudencial, uma vez demonstrado que os Colegiados do CARF decidiram de forma divergente quanto à qualificação da penalidade em face da habitualidade e expressividade das omissões de receita/rendimentos presumidos a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Neste ponto, portanto, o recurso especial deve ser admitido.

Ressalte-se que o voto condutor do paradigma menciona: “*O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.*” Contudo, esta referência inicial não se presta a caracterizar o dissídio em face da acusação de apresentação de *declarações zeradas incompatíveis com os assentamentos constantes do Livro de Apuração do ICMS* porque o Colegiado que proferiu o paradigma não decidiu esta matéria, já que a exigência ali sob exame, como já dito, se referia a imposto de renda devido por pessoa física.

Assim, quanto a esta parcela da exigência há dessemelhança significativa que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os

recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação à qualificação da penalidade aplicada sobre as exigências decorrentes de omissão de receita presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Esta Conselheira tem se manifestado contrariamente à qualificação da penalidade quando o procedimento fiscal não agrega à presunção de omissão de receitas evidências materiais de que tais valores corresponderiam a receitas da atividade.

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

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, a qualificação da penalidade foi mantida no voto condutor do Acórdão nº 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 autuada 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 atuada, 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 nº 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 nº 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 autuação 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 nº 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 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 nº 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), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda) e 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 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 nº 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 nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano).

No presente caso, o Colegiado *a quo* inferiu que a qualificação da penalidade decorreu do fato de os montantes omitidos serem *incompatíveis com a própria receita escriturada, durante todo o ano-calendário*. Mas, em verdade, não se identifica na acusação fiscal nenhuma motivação específica neste sentido. Os autos de infração lavrados trazem na descrição dos fatos, apenas, que:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), c/c art. 17, da Lei nº 9.317/96, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

001 – OMISSÃO DE RECEITAS

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS

Valor apurado conforme planilha em anexo, com valores retirados dos extratos bancários das contas, conta corrente 117.566-8, agência 096 do Banco Unibanco S/A e conta corrente 6013-5, agência 3206-9 do Banco do Brasil. Foi considerado como Omissão de Receitas os depósitos bancários não comprovados diminuído das receitas lançadas nos livros fiscais e não declarados na Declaração do Simples e que foram lançadas com infração própria

[...]

002 - DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

Valor apurado conforme planilha do sistema papéis, retirada dos valores lançados pela contribuinte no seu Livro de Registro de Apuração do ICMS com cópias em anexo. O contribuinte apresentou suas Declarações do Simples para os anos calendários de 2001 e 2002 com receita nula e também não fez nenhum pagamento de tributos nestes dois períodos, ficando portanto, sujeito ao lançamento de ofício do imposto sobre toda a receita registrada em seus livros fiscais.

[...]

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997.

150% Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 19 da Lei nº 9.317/96.

[...]

Como se vê, diversamente da infração de *diferença de base de cálculo*, na qual há, minimamente, referência ao fato de que a totalidade das receitas foram omitidas, e de que a conduta teria se protraído em dois anos calendários – apesar da autuação ter em conta apenas um deles – na infração de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada somente há registro da não declaração dos valores que superaram as receitas lançadas nos livros fiscais. Nada é dito acerca da representatividade dos valores omitidos, ou da reiteração da conduta, restando evidente que estas circunstâncias foram extraídas pelas autoridades julgadoras dos valores tributáveis apontados no lançamento.

Ausente motivação para a qualificação da penalidade e evidenciado, somente, o indício que a lei elege para caracterização da presunção legal de omissão de receitas, a jurisprudência administrativa está consolidada contrariamente à qualificação da penalidade nos termos 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.*

Registre-se que cinco dos Conselheiros deste Colegiado acompanharam esta Conselheira apenas em sua conclusão de negar provimento ao recurso especial da PGFN. Verificando-se a hipótese do art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado

pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar que todos Conselheiros concordaram com a insubsistência da qualificação da penalidade em razão da ausência de motivação. Já em relação à argumentação acerca da necessária associação dos depósitos bancários a receita da atividade para qualificação da penalidade, esta Conselheira foi acompanhada apenas pelos Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. Houve empate, assim, com a posição esposada pela Conselheira Livia De Carli Germano, acompanhada pelos Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, já expressa em julgados anteriores deste Colegiado, no sentido de que *a qualificação da multa de ofício depende de prova do dolo do sujeito passivo. Na infração de omissão de receitas apurada por meio de presunção legal tributária, o dolo apenas se considera provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de praticar ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas. O fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo é apenas de uma medida, graduação ou característica da própria infração omissão. Assim, a qualidade da receita, isto é, o fato de ela ser ou não oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, nada diz sobre a efetiva prática de ilícitos para se obter o resultado de as omitir, não podendo portanto tal circunstância servir de fundamento para a exasperação da multa de ofício.*

Com estes acréscimos, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar esta declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais orientei meu voto para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, mas acompanhando o voto da i. Relatora pelas conclusões.

Esta 1ª Turma da CSRF tem decidido que a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%, não havendo suporte na acusação para a aplicação da multa em sua modalidade qualificada quando não comprovado o dolo do sujeito passivo.

Como observou o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, “*a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.*” -- trecho do voto do no acórdão 9101-005.514, sessão de 13 de julho de 2021, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Ano-calendário: 2002

MULTA DE OFÍCIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em presunções para realizar o lançamento.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e a conselheira Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nesse aspecto, filio-me à corrente que sustenta que características da própria omissão não servem de fundamento para a qualificação da multa de ofício, como pontuou o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151, de 6 de outubro de 2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia

Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

A razão de acompanhar o voto da i. Relatora pelas conclusões no presente caso reside essencialmente no entendimento de que a investigação acerca da natureza das receitas é igualmente fator irrelevante para a verificação do dolo necessário à qualificação da multa de ofício.

De acordo com essa posição -- expressada com mais detalhes em meus votos nos acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021, e 9101-005.687, de 11 de agosto de 2021 --, o fato de se tratar ou não de receitas da atividade nada diz sobre o dolo do sujeito passivo, tratando-se, apenas e tão somente, de mais uma característica da própria omissão. Desse modo, assim como o volume e a reiteração não são circunstâncias capazes de justificar a qualificação da multa de ofício em uma autuação por omissão de receitas, também a natureza das receitas não teria tal repercussão.

De qualquer forma, por todos os demais motivos brilhantemente expostos no voto da i. Relatora, a conclusão a que se chega é que a autoridade autuante não logrou comprovar o dolo do sujeito passivo no presente caso, razão porque a qualificação da multa não se sustenta.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano