



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.000095/2009-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.413 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRANCISCO MARINHO DE ASSIS PEREIRA

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

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra no sentido de que a de que presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige prova de que o praticou uma conduta dolosa, em especial, no caso de fundamentar-se essa qualificação devido à omissão de receita ser significativa em relação às receitas declaradas, a comprovação de que os créditos em conta bancária se referiam a receitas advindas das atividades operacionais do contribuinte.

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 (Súmula CARF nº 25).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob, que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli, e, por conclusões distintas, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração de tributos abrangidos no Simples Federal decorrente de infração de omissão de receitas (divergência entre receitas escrituradas no Livro Caixa e efetivamente oferecidas à tributação – conforme Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica/DSPJ transmitida - e omissão baseada em presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96), com multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada de que trata o art. 21 da Lei nº 9.317/96, uma vez que no ano de 2006 a contribuinte ultrapassou o limite legal de receita bruta, mas não comunicou ao Fisco a sua exclusão obrigatória do SIMPLES para o ano de 2007.

A qualificação da penalidade se deu em razão de a autoridade fiscal autuante entender restar comprovado o evidente intuito de fraude por parte da contribuinte, em virtude de ter auferido receitas superiores a R\$ 7 milhões no ano de 2006, e haver declarado ao Fisco receita em valor inferior a R\$ 250 mil para o mesmo período, o que representa pouco mais de 3% do total movimentado.

O contribuinte apresentou impugnação e essa foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora.

Irresignado, o contribuinte manejou o competente Recurso Voluntário que redundou no Acórdão nº 1201-002.474, o qual lhe deu provimento parcial para reduzir a penalidade de ofício para 75%, cuja fundamentação assim consta no voto condutor do aresto recorrido:

A conduta do Recorrente que resultou nas infrações tributárias é que define a multa a ser aplicada. Será de 150% se agiu com evidente intuito de fraude. Nesse sentido dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

[...]

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64 dispõem:

Assim, revela-se significativa a identificação de que, no caso em questão, a qualificação teria partido de elementos que levam apenas à presunção da omissão de receitas, mas não a uma efetiva causa de agravamento, razão pela qual penso ser o caso de aplicação das Súmulas 14 e 25 do CARF, transcritas as seguir:

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

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

Neste particular, entendo que as provas trazidas aos autos não são suficientes à demonstração de que o Recorrente, de forma intencional e deliberada, suprimiu tributos, utilizando-se, para encobrir tal conduta, de práticas que se traduziam em omitir informações e/ou prestar falsas informações às autoridades fazendárias.

Trata-se de clássica situação de omissão de receita decorrente de presunção originada no fato de que o contribuinte não logrou êxito em justificar sua movimentação bancária. A legislação tributária prevê tal hipótese de presunção mas as súmulas acima mencionadas deixam claro que tal presunção não carrega em si própria a autorização para qualificação da multa. [grifos nossos]

Diante do exposto, não teria, então, fundamento legal a qualificação da multa de ofício, de modo que resta aqui afastada.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 24/10/2018 (fl. 533) e em 27/11/2018 (fl. 548) foi interposto o Recurso Especial de fls. 534-547.

Nos termos do art. 79 do Anexo II do RICARF, a PGFN será considerada intimada pessoalmente “*das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Desse modo, a ciência ficta da PGFN se deu em 23/11/2018. Considerando que o art. 68 do Anexo II do RICARF define que o prazo para apresentação de Recurso Especial é de 15 dias, o Apelo da PGFN interposto em 27/11/2018 mostra-se tempestivo.

Por meio do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 550-553, o Apelo fazendário foi admitido, cujo trecho de interesse reproduz-se a seguir:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Qualificação da multa de ofício aplicada”

Decisão recorrida:

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. SÚMULAS CARF Nº 14 e 25.

No sentido que proposto pelas Súmulas CARF nº 14 e 25, a qualificação da penalidade requer uma conduta além da omissão de receitas, que revele indubitavelmente o intuito fraudulento do contribuinte, necessário, inclusive, de ser demonstrado especificamente pela fiscalização.

[...].

No termo de verificação fiscal de fls. 3/16, o auditor relata, em síntese, o seguinte:

[...].

j) sobre os tributos e contribuições decorrentes da omissão de receita foi aplicada multa qualificada (150%), tendo em vista que restou constatado o evidente intuito de fraude por parte da contribuinte, em virtude de haver movimentado em suas contas correntes bancárias quantia superior a 7 milhões de reais no ano de 2006, e haver declarado ao Fisco receita em valor inferior a 250 mil reais para o mesmo período, o que representa pouco mais de 3% do total movimentado. Essa discrepância ocorreu em todos os meses do ano de 2006, conforme demonstrativo de fl. 11;

[...].

Assim, revela-se significativa a identificação de que, no caso em questão, a qualificação teria partido de elementos que levam apenas à presunção da omissão de receitas, mas não a uma efetiva causa de agravamento, razão pela qual penso ser o caso de aplicação das Súmulas 14 e 25 do CARF, transcritas as seguir:

[...].

Neste particular, entendo que as provas trazidas aos autos não são suficientes à demonstração de que o Recorrente, de forma intencional e deliberada, suprimiu tributos, utilizando-se, para encobrir tal conduta, de práticas que se traduziam em omitir informações e/ou prestar falsas informações às autoridades fazendárias.

Trata-se de clássica situação de omissão de receita decorrente de presunção originada no fato de que o contribuinte não logrou êxito em justificar sua movimentação bancária. A legislação tributária prevê tal hipótese de presunção, mas as súmulas acima mencionadas deixam claro que tal presunção não carrega em si própria a autorização para qualificação da multa.

Diante do exposto, não teria, então, fundamento legal a qualificação da multa de ofício, de modo que resta aqui afastada.

Acórdão paradigma nº 101-96.668, de 2008:

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

[...].

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão paradigma nº 101-96.757, de 2008:

MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatada a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

[...].

Aplicou a multa qualificada de 150% sob o fundamento de que a contribuinte manteve movimentação bancária de R\$ 20.052.558,71 à margem da contabilidade, no período fiscalizado. O fisco entendeu que houve a dissolução irregular da fiscalizada, em razão da omissão de receitas da fiscalizada no período de atividade, omissão provocada de forma dolosa.

[...].

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96.

No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71,

nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade.

De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, mesmo tendo a contribuinte *declarado ao Fisco receita [...] que representa pouco mais de 3% do total movimentado*, não é cabível a qualificação da multa de ofício, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-96.668, de 2008, e 101-96.757, de 2008) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada (**primeiro acórdão paradigma**) e que, se os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracteriza-se, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Quanto ao mérito do Recurso Especial da PGFN, argumentou-se que:

[...] restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos de forma reiterada ao longo do ano-calendário de 2006, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

A magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

A fim de melhor elucidar a questão fática, transcreve-se trecho do termo de verificação fiscal:

A conduta do contribuinte torna evidente a tentativa de retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. Foi apurada pela equipe de fiscalização uma receita anual de R\$ 7.662.405,41, enquanto foi declarado apenas R\$ 232.891,81 pelo auditado, o que representa pouco mais de 3% daquele valor. Essa discrepância entre o valor de receita declarado e o realmente auferido aconteceu durante todos os meses do ano. Ao final do exercício, tendo extrapolado o limite de receita permitido para continuar no SIMPLES em 2007, a PJ se omitiu não fazendo a comunicação obrigatória para exclusão do regime.

De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

Em 13/08/2019 (fl. 567), o contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pela PGFN e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, não mais, até o momento, se manifestado nos presentes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

O contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo fazendário, não apresentando, contudo, contrarrazões.

Compulsando os autos, entendo que o Recurso Especial não preenche os pressupostos para seu conhecimento.

De antemão, há de se esclarecer que *não há apenas uma infração* de omissão de receitas tratada nos autos, mas sim duas: divergência entre receitas escrituradas no Livro Caixa e efetivamente oferecidas à tributação – conforme DSPJ transmitida -, e omissão baseada em presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 4-17), mais especificamente à fl. 10 dos autos, consta o item “3.2 Receitas escrituradas e não declaradas”, assim descrito pela autoridade fiscal:

Foram constatadas divergências entre os valores de receita escriturados no livro Caixa e os declarados na PJSI/2007, no período de janeiro a dezembro de 2006. Apresentamos abaixo um quadro com este comparativo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Faturamento mensal declarado em PJSI	R\$ 17.201,00	R\$ 16.897,00	R\$ 18.435,60	R\$ 18.204,98	R\$ 17.345,00	R\$ 24.873,34
Receita Bruta escriturada em Livro Caixa	R\$ 159.791,33	R\$ 113.107,62	R\$ 146.566,81	R\$ 120.870,32	R\$ 174.689,42	R\$ 131.415,33
Diferença lançada de ofício	R\$ 142.590,33	R\$ 96.210,62	R\$ 128.131,21	R\$ 102.665,34	R\$ 157.344,42	R\$ 106.541,99

	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Faturamento mensal declarado em PJSI	R\$ 21.234,25	R\$ 22.506,25	R\$ 21.014,20	R\$ 19.205,00	R\$ 12.987,60	R\$ 22.987,59
Receita Bruta escriturada em Livro Caixa	R\$ 131.933,00	R\$ 132.086,45	R\$ 128.523,00	R\$ 141.524,32	R\$ 134.716,02	R\$ 139.369,59
Diferença lançada de ofício	R\$ 110.698,75	R\$ 109.580,20	R\$ 107.508,80	R\$ 122.319,32	R\$ 121.728,42	R\$ 116.382,00

Sendo assim, as diferenças entre receitas escrituradas no Livro Caixa e declaradas em PJSI foram lançadas de ofício.

Já no item do TVF relativo à qualificação da multa (“5. Multa qualificada de 150%”) a autoridade fiscal elaborou tabela em que elenca os valores de omissão de receitas decorrente da divergência entre os valores de receitas escrituradas no Livro Caixa e aquelas oferecidas à tributação por meio da DSPJ, e as receitas omitidas com base na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

	Valor declarado em PJSI (1)	Valor escriturado no livro caixa (2)	Omissão de Receitas – Depósitos não comprovados (3)	Receita total apurada pela equipe fiscal (4=2+3)	Valor lançado pela fiscalização (4=2+3-1)
Janeiro	R\$ 17.201,00	R\$ 159.791,33	R\$ 1.011.453,16	R\$ 1.171.244,49	R\$ 1.154.043,49
Fevereiro	R\$ 16.897,00	R\$ 113.107,62	R\$ 833.660,89	R\$ 946.768,51	R\$ 929.871,51
Março	R\$ 18.435,60	R\$ 146.566,81	R\$ 940.660,44	R\$ 1.087.227,25	R\$ 1.068.791,65
Abril	R\$ 18.204,98	R\$ 120.870,32	R\$ 266.844,91	R\$ 387.715,23	R\$ 369.510,25
Maiο	R\$ 17.345,00	R\$ 174.689,42	R\$ 337.046,30	R\$ 511.735,72	R\$ 494.390,72
Junho	R\$ 24.873,34	R\$ 131.415,33	R\$ 427.481,18	R\$ 558.896,51	R\$ 534.023,17
Julho	R\$ 21.234,25	R\$ 131.933,00	R\$ 369.761,68	R\$ 501.694,68	R\$ 480.460,43
Agosto	R\$ 22.506,25	R\$ 132.086,45	R\$ 223.917,76	R\$ 356.004,21	R\$ 333.497,96
Setembro	R\$ 21.014,20	R\$ 128.523,00	R\$ 384.763,56	R\$ 513.286,56	R\$ 492.272,36
Outubro	R\$ 19.205,00	R\$ 141.524,32	R\$ 207.756,16	R\$ 349.280,48	R\$ 330.075,48
Novembro	R\$ 12.987,60	R\$ 134.716,02	R\$ 751.255,58	R\$ 885.971,60	R\$ 872.984,00
Dezembro	R\$ 22.987,59	R\$ 139.369,53	R\$ 253.210,64	R\$ 392.580,17	R\$ 369.592,58
TOTAL	R\$ 232.891,81	R\$ 1.654.593,15	R\$ 6.007.812,26	R\$ 7.662.405,41	R\$ 7.429.513,60

Contudo, a decisão recorrida tratou exclusivamente da qualificação da penalidade levando em consideração a omissão de receitas baseada na presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Nesse sentido, pede-se vênica para mais uma vez transcrever-se excerto do voto condutor do acórdão recorrido sobre a matéria:

Assim, revela-se significativa a identificação de que, no caso em questão, a qualificação teria partido de elementos que levam apenas à presunção da omissão de receitas, mas não a uma efetiva causa de agravamento, razão pela qual penso ser o caso de aplicação das Súmulas 14 e 25 do CARF, transcritas as seguir:

[...]

Neste particular, entendo que as provas trazidas aos autos não são suficientes à demonstração de que o Recorrente, de forma intencional e deliberada, suprimiu tributos, utilizando-se, para encobrir tal conduta, de práticas que se traduziam em omitir informações e/ou prestar falsas informações as autoridades fazendárias.

Trata-se de clássica situação de omissão de receita decorrente de presunção originada no fato de que o contribuinte não logrou êxito em justificar sua movimentação bancária. A legislação tributária prevê tal hipótese de presunção mas as súmulas acima mencionadas deixam claro que tal presunção não carrega em si própria a autorização para qualificação da multa. [grifos nossos]

Logo, não havendo a PGFN embargado a decisão recorrida, restou consolidada a *ausência de prequestionamento da matéria a respeito dessa peculiaridade da qualificação da penalidade em relação à parcela da infração baseada em omissão direta de receitas*, o que

ensejará a análise sobre o conhecimento do Recurso Especial, e, se for o caso, o mérito acerca da desqualificação da penalidade levada a efeito pela decisão recorrida, somente em relação à exasperação de multa baseada na omissão significativa de receitas *baseada em presunção legal*.

É importante ainda ressaltar que, embora o Acórdão recorrido não só adote, mas também cite textualmente entendimento firmado nas Súmulas CARF n.º 14 e 25, o que, em princípio, atrairia o disposto no § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF¹ no sentido de não se conhecer do Apelo fazendário, o Recurso Especial da PGFN ataca, ainda que de forma indireta, a *ratio decidendi* das súmulas em questão. Por conseguinte, não há que se falar em não conhecimento liminar do recurso fazendário com base nesse dispositivo regimental.

Passo, então, ao exame dos paradigmas indicados pela Fazenda Nacional.

Em relação ao primeiro deles (Acórdão n.º 101-96.668), assim consta na ementa e excertos do relatório e voto condutor:

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

[...]

Relatório

[...]

A empresa foi acusada de ter **omitido receitas** em 2001, **representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas**. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

[...]

Voto

[...]

A decisão entendeu que o **fato de a interessada não ter contabilizado, durante o ano-calendário de 2001, valores atribuídos à empresa pelas companhias seguradoras**, atingindo um montante, no ano, de R\$ 48.488,88, **retrata a caracterização do dolo porque, com a omissão de receitas que deveriam constar de sua escrita contábil e fiscal** o interessado logrou êxito em se eximir do pagamento do imposto de renda e contribuições sociais. Aduz que a prática de não contabilizar receitas, subtraindo-as do crivo da tributação, impediu o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador dos tributos, revelando o interessado, assim, sua intenção fraudulenta em se eximir do recolhimento tributário cabível. [grifos nossos]

[...]

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

¹ Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada [...] [grifos nossos]

Conforme se observa, em relação a esse paradigma, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, uma vez que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de situações fáticas distintas: enquanto na decisão recorrida *trata-se de autuação com base em presunção de omissão de receita a partir de depósito bancário de origem não comprovada*, no primeiro **acórdão paradigma** indicado pela Recorrente (Acórdão n.º 101-96.668, de 2008), **ao contrário, a empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas.**

Em relação ao segundo acórdão paradigma indicado, em homenagem ao princípio da colegialidade, rendo-me, ao lado do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, ao entendimento firmado pela maioria do colegiado no julgamento do processo antecedente ao presente (processo n.º 10980.721462/2011-92, Acórdão n.º 9101-005.412), de relatoria da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, cujo trecho do voto - acerca da utilidade do 101-96.757 como divergência para a matéria objeto do presente Recurso Especial - reproduzo a seguir:

Já o paradigma de n.º 101-96.757 pronunciou-se sobre omissão de receitas envolvendo montantes significativos, com a especificidade de tratar-se, igualmente, naquele caso, de presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Confira-se do relatório:

[...]

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 8.620.804,23, já inclusos juros e multa de ofício de 150%, e tem origem na omissão de receitas, apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2002 a 2004.

[...]

Neste caso o sujeito passivo pugnou pela decadência em razão da regra de contagem do prazo com base no art. 150, IV, do CTN, ao passo que o voto observou que, para isso, seria necessário primeiro analisar se houve intuito doloso ou fraudulento, circunstâncias que deslocam a contagem do prazo para o que estabelece o art. 173 do CTN. E sobre a presença de intuito de dolo e de fraude, assim se pronunciou o voto:

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44, II, da Lei 9430/97. A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

"Art. 71 — Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1— da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 — Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. “

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

Dessa maneira, caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando que o fato gerador mais remoto ocorreu no ano-calendário de 2002. No presente caso, os contribuintes foram cientificados do lançamento em 24.05.2007, dentro do prazo previsto para a constituição do crédito tributário pela Fazenda, razão pela qual deve ser afastada a preliminar de decadência.

Este paradigma não sofreu reforma.

Demonstra-se, assim, que o segundo paradigma, para concluir pela presença do dolo apto a atrair a multa qualificada, analisou os montantes dos valores de receitas omitidas por presunção legal, e concluíram que, dada a magnitude e significância dos valores sonegados, restaria demonstrado o intuito doloso a justificar a incidência da qualificação da multa. Diante desse contexto, a tese nele registrada não é alcançada pelo teor da Súmula CARF nº 25, posto que esta decisão não se pronunciou sobre simples omissão de receitas ou sobre presunção de omissão de receitas “por si só”, mas sobre presunção de omissão de receitas qualificada pelo intuito doloso em razão dos montantes envolvidos.

Por estas razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN, mas apenas em razão do dissídio jurisprudencial evidenciado em face do paradigma nº 101-96.757.

Desse modo, encaminho meu voto por conhecer do Recurso Especial da PGFN.

2 MÉRITO

Alega a Recorrente que a penalidade aplicada no auto de infração, no percentual de 150%, estaria correta em face da ocorrência de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/64), uma vez que o contribuinte teria auferido receitas de mais de R\$ 7 milhões e oferecido à tributação somente cerca de 3% dessas receitas, justificando-se a exasperação da penalidade prevista no inciso II do art. 44 a Lei nº 9.430/96 vigente à época dos fatos geradores. Nesse contexto, aduz a Recorrente que a penalidade exasperada deveria ser restabelecida, uma vez que o acórdão recorrido proveu parcialmente o Recurso Voluntário do contribuinte para reduzir a penalidade para 75%.

Pois bem, a multa de 150% sobre o IRPJ e contribuições apuradas a partir da constatação de que o contribuinte omitiu receitas, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430,

de 1996, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte mediante conduta fraudulenta de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

O colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a penalidade de ofício para 75%.

Conforme relatado, há de se ressaltar que a autoridade fiscal identificou duas infrações de omissão de receitas, a saber: divergência entre receitas escrituradas no Livro Caixa e efetivamente oferecidas à tributação – conforme DSPJ transmitida -, e omissão baseada em presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, conforme se observa à fl. 10 dos autos (Termo de Verificação Fiscal às fls. 4-17) no item “3.2 Receitas escrituradas e não declaradas”, assim descrito pela autoridade fiscal:

Foram constatadas divergências entre os valores de receita escriturados no livro Caixa e os declarados na PJSI/2007, no período de janeiro a dezembro de 2006. Apresentamos abaixo um quadro com este comparativo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Faturamento mensal declarado em PJSI	R\$ 17.201,00	R\$ 16.897,00	R\$ 18.435,60	R\$ 18.204,98	R\$ 17.345,00	R\$ 24.873,34
Receita Bruta escriturada em Livro Caixa	R\$ 159.791,33	R\$ 113.107,62	R\$ 146.566,81	R\$ 120.870,32	R\$ 174.689,42	R\$ 131.415,33
Diferença lançada de ofício	R\$ 142.590,33	R\$ 96.210,62	R\$ 128.131,21	R\$ 102.665,34	R\$ 157.344,42	R\$ 106.541,99
	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Faturamento mensal declarado em PJSI	R\$ 21.234,25	R\$ 22.506,25	R\$ 21.014,20	R\$ 19.205,00	R\$ 12.987,60	R\$ 22.987,59
Receita Bruta escriturada em Livro Caixa	R\$ 131.933,00	R\$ 132.086,45	R\$ 128.523,00	R\$ 141.524,32	R\$ 134.716,02	R\$ 139.369,59
Diferença lançada de ofício	R\$ 110.698,75	R\$ 109.580,20	R\$ 107.508,80	R\$ 122.319,32	R\$ 121.728,42	R\$ 116.382,00

Sendo assim, as diferenças entre receitas escrituradas no Livro Caixa e declaradas em PJSI foram lançadas de ofício.

Especificamente em relação à qualificação da multa (“5. Multa qualificada de 150%”), a autoridade fiscal elaborou tabela em que elenca os valores de omissão de receitas decorrente da divergência entre os valores de receitas escrituradas no Livro Caixa e aquelas oferecidas à tributação por meio da DSPJ, e as receitas omitidas com base presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96. Veja-se:

	Valor declarado em PJSI (1)	Valor escriturado no livro caixa (2)	Omissão de Receitas – Depósitos não comprovados (3)	Receita total apurada pela equipe fiscal (4=2+3)	Valor lançado pela fiscalização (4=2+3-1)
Janeiro	R\$ 17.201,00	R\$ 159.791,33	R\$ 1.011.453,16	R\$ 1.171.244,49	R\$ 1.154.043,49
Fevereiro	R\$ 16.897,00	R\$ 113.107,62	R\$ 833.660,89	R\$ 946.768,51	R\$ 929.871,51
Março	R\$ 18.435,60	R\$ 146.566,81	R\$ 940.660,44	R\$ 1.087.227,25	R\$ 1.068.791,65
Abril	R\$ 18.204,98	R\$ 120.870,32	R\$ 266.844,91	R\$ 387.715,23	R\$ 369.510,25
Maiο	R\$ 17.345,00	R\$ 174.689,42	R\$ 337.046,30	R\$ 511.735,72	R\$ 494.390,72
Junho	R\$ 24.873,34	R\$ 131.415,33	R\$ 427.481,18	R\$ 558.896,51	R\$ 534.023,17
Julho	R\$ 21.234,25	R\$ 131.933,00	R\$ 369.761,68	R\$ 501.694,68	R\$ 480.460,43
Agosto	R\$ 22.506,25	R\$ 132.086,45	R\$ 223.917,76	R\$ 356.004,21	R\$ 333.497,96
Setembro	R\$ 21.014,20	R\$ 128.523,00	R\$ 384.763,56	R\$ 513.286,56	R\$ 492.272,36
Outubro	R\$ 19.205,00	R\$ 141.524,32	R\$ 207.756,16	R\$ 349.280,48	R\$ 330.075,48
Novembro	R\$ 12.987,60	R\$ 134.716,02	R\$ 751.255,58	R\$ 885.971,60	R\$ 872.984,00
Dezembro	R\$ 22.987,59	R\$ 139.369,53	R\$ 253.210,64	R\$ 392.580,17	R\$ 369.592,58
TOTAL	R\$ 232.891,81	R\$ 1.654.593,15	R\$ 6.007.812,26	R\$ 7.662.405,41	R\$ 7.429.513,60

E assim fez constar:

A conduta do contribuinte torna evidente a tentativa de retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. **Foi apurada pela equipe de fiscalização uma receita anual de R\$ 7.662.405,41, enquanto foi declarado apenas R\$ 232.891,81 pelo auditado, o que representa pouco mais de 3% daquele valor. Essa discrepância entre o valor de receita declarado e o realmente auferido aconteceu durante todos os meses do ano.** Ao final do exercício, tendo extrapolado o limite de receita permitido para continuar no SIMPLES em 2007, a PJ se omitiu não fazendo a comunicação obrigatória para exclusão do regime.

[...]

A apresentação de declarações representa uma obrigação tributária acessória que, de acordo com o § 2º do art. 113 do CTN, “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. **É dever jurídico prestar informações verdadeiras às autoridades fazendárias. A violação desse dever, omitindo informação ou prestando declarações falsas que impliquem em [sic] supressão ou redução de tributos ou visem eximir se, total ou parcialmente, do seu pagamento, configura crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90, arts. 1º e 2º). Dessa forma, foi aplicada a multa qualificada de 150% nos lançamentos.**

Contudo, a decisão recorrida analisou a infração da penalidade de maneira global, baseando seus fundamentos tão somente a infração de omissão de receita baseada em presunção

legal, sem qualquer menção à infração decorrente da diferença entre receitas escrituradas e às oferecidas à tributação:

A conduta do Recorrente que resultou nas infrações tributárias é que define a multa a ser aplicada. Será de 150% se agiu com evidente intuito de fraude. Nesse sentido dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

[...]

Por seu turno, os arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64 dispõem:

Assim, revela-se significativa a identificação de que, no caso em questão, a qualificação teria partido de elementos que levam apenas à presunção da omissão de receitas, mas não a uma efetiva causa de agravamento, razão pela qual penso ser o caso de aplicação das Súmulas 14 e 25 do CARF, transcritas as seguir:

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

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

Neste particular, entendo que as provas trazidas aos autos não são suficientes à demonstração de que o Recorrente, de forma intencional e deliberada, suprimiu tributos, utilizando-se, para encobrir tal conduta, de práticas que se traduziam em omitir informações e/ou prestar falsas informações às autoridades fazendárias.

Trata-se de clássica situação de omissão de receita decorrente de presunção originada no fato de que o contribuinte não logrou êxito em justificar sua movimentação bancária. A legislação tributária prevê tal hipótese de presunção mas as súmulas acima mencionadas deixam claro que tal presunção não carrega em si própria a autorização para qualificação da multa.[grifos nossos]

Diante do exposto, não teria, então, fundamento legal a qualificação da multa de ofício, de modo que resta aqui afastada.

Desse modo, à guisa de embargos por parte da PGFN, e até mesmo considerando a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal ao dar ênfase às receitas totais auferidas pelo contribuinte (em relação às quais, mais de 78% referem-se a receitas baseadas em presunção legal), adotarei como critério de análise do Recurso Especial a matéria devolvida à CSRF, qual seja, a qualificação da penalidade baseada na significativa omissão de receita *apurada com base na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96*.

Pois bem, para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Como visto, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, somente era admitida a aplicação da multa no percentual de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 tinha aplicação sempre que em procedimento fiscal fosse constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

A infração em questão diz respeito a omissão de receitas com base em presunção legal estampada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e, nesse cenário, para qualificação da penalidade, há de observar se a autoridade fiscal angariou elementos além daqueles necessários para a realização do lançamento, ou seja, se o lançamento basear-se unicamente na falta de comprovação, por parte do contribuinte, da origem dos recursos creditados em conta bancária, não há como se presumir a ocorrência do dolo necessário à qualificação da penalidade, restando incólume a presunção de que o contribuinte omitiu receitas, mas sem qualquer elemento que pudesse comprovar o dolo. Por outro lado, caso sejam indicados pela autoridade fiscal elementos de prova robustos acerca da origem da receita omitida (recebimento de cartões de crédito, venda de mercadorias ou prestação de serviço, etc.), a qualificação da penalidade pode ser mantida com base em significativa omissão de receita por parte de contribuinte, haja vista restar afastada a possibilidade de simples erro por ele cometido.

Nesse mesmo sentido, assim me manifestei no Acórdão nº 1402-002.140:

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra presunção, a de que

presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige do contribuinte a prática de uma conduta adicional qualificada, além daquele que justificou a presunção legal, um plus doloso, o que não ocorreu nestes autos. [...]

Nessa mesma linha de raciocínio, assim encaminhei meu voto no Acórdão nº 1402-001.405:

Alega o recorrente que a penalidade aplicada deveria ser de 75% ao invés da multa qualificada de 150%. Baseia seus argumentos no fato de ter atendido às intimações da Fiscalização, principalmente, não restar caracterizada a suposta sonegação.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a multa qualificada foi aplicada somente sobre as omissões de receitas baseadas em provas diretas, pois, relativamente à receita omitida apurada com base em depósitos bancários, a penalidade aplicada foi a multa “básica” de 75%.

[...]

Relembremos as infrações detectadas pela autoridade fiscal e que continuam sob litúgio relativamente à aplicação da penalidade qualificada: (ii) omissão de receitas referente a resultados de vendas de veículos com emissão de notas fiscais (iii) omissão de receitas baseada na diferença entre os valores de vendas apontados nos documentos fiscais e os registrados nos documentos de transferência de veículos; (iv) omissão de receitas baseado na alienação de veículos sem a emissão de notas fiscais (quantificação baseada no valor de venda consignado nos documentos de transferência de veículos).

Analisemos as infrações apontadas nos itens “iii” e “iv”. O contribuinte declarou a menor expressivos valores de receita durante todos os meses de 2007. Comprovou-se à exaustão, com expressa concordância do recorrente, que valores efetivos de vendas consignados em notas fiscais não correspondiam aos efetivos valores das negociações entabuladas. Logrou também a autoridade fiscal demonstrar que houve vendas sem emissão de notas fiscais. Esses procedimentos configuram, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação). Esse “*animus*”, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todos os meses dos ano-calendário de 2007, e em relação a inúmeras operações realizadas no mesmo período.

Os valores envolvidos em tais infrações ultrapassam o montante R\$ 6 milhões de receitas não oferecidas ao crivo da tributação e em inúmeras operações realizadas pelo autuado. Em tais circunstâncias, não há como se presumir não haver dolo. A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

[...]

Em suma: os argumentos do recorrente quanto à ausência de dolo mostram-se insubsistentes diante dos elementos coligidos pela Fiscalização, devendo ser mantida a penalidade agravada em relação às infrações “iii” e “iv” retrodescritas.

Contudo, em relação à infração “ii” (omissão de receitas referente a resultados de vendas de veículos com emissão de notas fiscais – subitem 2 da infração 001 – fl. 2235), entendo não restar caracterizado o dolo.

Ainda nessa trilha de entendimento, me manifestei ainda no Acórdão 1301-002.984.

Por conseguinte, no caso concreto, entendo não restar caracterizado o dolo, uma vez ausente qualquer elemento adicional à própria exigência do tributo. Com efeito, entendo ser aplicável o Enunciado nº 25 da Súmula CARF, assim vazado: “*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.*”

Desse modo, voto por manter a decisão recorrida que reduziu a multa de ofício para 75%.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em seus fundamentos e conclusões de conhecer do recurso especial da PGFN e negar-lhe provimento, tendo em conta os parâmetros assim firmados, desde declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, 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 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\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

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

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

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

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte

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

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

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

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

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

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

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão 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 autuada, 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 autuada 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 autuada (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 desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos 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 (Abbaturo 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 Otico Comercial Ltda) e 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). 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 a declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano).

No presente caso, como bem descrito pelo I. Relator, embora a qualificação da penalidade também tenha sido aplicada sobre receitas da atividade reiteradamente omitidas, esta circunstância não foi examinada no voto condutor do acórdão recorrido, que se limitou a afirmar a inaplicabilidade da multa qualificada em relação a receitas presumidamente omitidas. O litígio suscitado pela PGFN, portanto, fica restrito ao fundamento assim expresso no acórdão recorrido, e não pode este Colegiado se debruçar sobre a qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes de receita da atividade.

Logo, como bem demonstrado pelo I. Relator, uma vez ausente correlação dos depósitos bancários de origem não comprovada com receitas da atividade, resta aplicável a 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.*).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei o voto do i. Relator pelas conclusões.

Como tenho observado em meus votos sobre a matéria, compreendo que a reiteração e/ou o volume da omissão são apenas medidas, ou graduações, da infração omissão, de maneira que justificar a qualificação da multa na reiteração ou no volume é, em última análise, motivar a exasperação da penalidade na própria omissão.

E assim como a qualificação da penalidade não pode ser motivada na omissão -- conforme reconhecido pelo enunciado das Súmulas CARF 14 e 25* -- ela também não poderia ser baseada em qualquer medida dessa omissão.

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

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido, por exemplo, acompanhei o voto do i. Relator conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151, proferido na sessão de 6 de outubro de 2020, que restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização. Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

No caso, o i. Relator ressalta em seu voto que dá importância, também, à natureza da receita omitida para fins de qualificação da multa. Neste sentido, afirma por exemplo na ementa que “*Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige prova de que o praticou uma conduta dolosa, em especial, no caso de fundamentar-se essa qualificação devido à omissão de receita ser significativa em relação às receitas declaradas, a comprovação de que os créditos em conta bancária se referiam a receitas advindas das atividades operacionais do contribuinte*”.

É aqui que reside, também, diferença quanto à minha linha de pensamento já que, para mim, a natureza da receita, isto é, se se trata ou não de receita da atividade, é igualmente irrelevante para a caracterização do dolo do sujeito passivo.

É que coloco a natureza da receita omitida também como uma característica da própria omissão. Neste sentido, da mesma forma em que não considero adequado basear a exasperação da multa em aspectos de graduação omissão (volume ou periodicidade), também não considero adequado baseá-la na natureza da receita omitida, já que esta também não passa de uma qualidade, uma característica, da própria omissão.

Se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente do quanto se omitiu, da periodicidade da infração, ou de se tratar de uma receita habitual ou eventual da pessoa jurídica. Como bem esclarecem os enunciados das Súmulas CARF n. 14 e 25, o que se pune com a multa qualificada não é a omissão de receitas em si, mas o *dolo* em se as omitir. E tal dolo, no meu entender, deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de *praticar ilícitos para alcançar* o resultado omissão de receitas.

Dito de outro modo, o que a multa qualificada visa a apenar é o *dolo* do sujeito passivo, e este está na *forma como* a receita é omitida, e não propriamente *no que* é omitido. Neste sentido, o ilícito “omitir receitas” autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção e a exigir os tributos devidos, mas para que se possa aplicar a multa na modalidade qualificada é necessário que a fiscalização prove – não presuma, mas efetivamente prove – o dolo do sujeito passivo, mediante a demonstração de que a omissão foi praticada *por meio da* utilização de expedientes também ilícitos, que se enquadrem nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, como referido pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Não se ignora que a qualidade/natureza da receita omitida e, especificamente, o fato de ela ser oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, permite *presumir* que o sujeito passivo dificilmente poderia alegar erro quanto à circunstância de saber que tais valores deveriam ter sido declarados e potencialmente tributados, mas tal presunção (que, ressalte-se, é apenas lógica, e sequer legal) não autoriza que se dê o passo além, que é aplicar da multa de ofício em sua modalidade qualificada – situação extrema, que depende da específica caracterização do dolo, exatamente porque acarreta, inclusive, a formalização de representação fiscais para fins penais contra o sujeito passivo.

São essas as razões pelas quais, respeitando os também fundamentados argumentos em sentido diverso, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no presente caso.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano