



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13629.720820/2012-28
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.083 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 1 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SILVIA MARIA RIBEIRO ARRUDA AZEVEDO

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

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 somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada e a reiteração da conduta são insuficientes para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob, por fundamentos distintos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andrea Duek Simantob.

(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, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando

Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.725, na sessão de 5 de junho de 2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE EXTRATOS E DADOS BANCÁRIOS DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. ARTIGO 42, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PESSOA JURÍDICA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CARACTERIZAÇÃO.

Caracteriza omissão de receitas a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO.

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. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só, não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir

tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de ofício as receitas ou os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS. CPP

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível

Preliminar Rejeitada.

Recurso Parcialmente Provido.

O litígio decorreu de lançamentos de tributos apurados na sistemática do SIMPLES Nacional no ano-calendário 2009, com acréscimo de multa de ofício no percentual de 225%, a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu parcialmente a impugnação para reduzir a penalidade a 150%, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 825/845). O Colegiado *a quo*, por sua vez, reduziu a penalidade aplicada a 75% (e-fls. 878/910).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 17/07/2014 (e-fl. 912) e em 28/08/2014 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 913/922 que teve seguimento pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 924/928, do qual se extrai:

Passo à verificação da divergência apontada no recurso, quanto à matéria suscitada no recurso: manutenção da multa qualificada de 150%.

Alega a Recorrente que houve, por parte da contribuinte, conduta dolosa e lesiva ao erário caracterizada pela omissão de expressivo montante da renda auferida.

Os acórdãos trazidos à divergência foram assim ementados:

ACÓRDÃO Nº 203-09.098

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a atuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa

quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430.

BASE DE CÁLCULO - INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES - Excluem-se da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, somente as deduções autorizadas pela legislação de regência. O ICMS integra a base imponible porque faz parte do preço de venda. O conceito de "lucro bruto" das instituições financeiras, das que operam com mercados futuros ou com câmbio, não se aplica quando a empresa tem como atividade a revenda de mercadorias.

Recurso ao qual se nega provimento.

No paradigma, ante a tentativa de retardar e de ocultar do Fisco o conhecimento de fato gerador da obrigação principal e suas circunstâncias materiais, por meio de omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação, foi constatada a conduta dolosa da contribuinte, ensejando a manutenção da multa de 150%.

Como se constata no julgado trazido no recurso, ao se decidir sobre fato semelhante, entendeu-se por manter a qualificação da multa; ao passo que a decisão recorrida julgou por afastá-la, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência.

DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

A PGFN afirma ser *típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta de declarar valor inferior ao efetivamente auferido*. Em seu entendimento, a Contribuinte omitiu *significativa quantia de rendimentos no ano-calendário de 2009*, a evidenciar a *intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*.

Reportando-se a doutrina, argumenta que:

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento**.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**.

O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO–TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concerned persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em incoorrendo esta condição

objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público.

Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do(a) contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

De acordo com a autuação, durante todo o ano-calendário de 2009, **apenas 12,58% das receitas auferidas e apuradas pela fiscalização foram escrituradas no Livro Caixa**. Vale a pena transcrever trecho do Termo de Verificação Fiscal:

“Analisando o quadro supra, constatamos que a empresa informou na DASN apenas 12,58% das receitas apuradas pelo Fisco no ano calendário de 2009. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em escritura-los e declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas providas da negligência nos seus controles contábil-fiscais. Ao tentar ocultar, em tese, tamanha movimentação bancária à Administração Tributária Federal, tinha o contribuinte a consciência de que a conduta levaria a resultado ilícito.

Por essas considerações, entendemos cabível enquadrar a situação fática no artigo 71 da Lei 4.502/64:

...

Em virtude do exposto, a multa de ofício aplicada foi aquela prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, de 150% (cento e cinquenta por cento):

...

Também enquadraremos tais circunstâncias, EM TESE, no inciso II do artigo 1º da Lei 8.137/90

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir da conduta de omitir rendimentos significativos**, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprovou a respectiva origem. **Tais práticas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada. Reforça tal constatação o fato de ter sido o contribuinte sujeito à representação fiscal para fins penais.**

Dessarte, conforme provam os documentos constantes dos autos que afastam a possibilidade de mero erro do contribuinte, o sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme e abusiva, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.**

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo **dolo (elemento subjetivo geral)** e pelo **elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo)**.

Assevera o autor:

“[...]

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

*São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, **que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**).*

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as conseqüências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

*O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A **vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal**. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). **O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)**”. (sem negrito no original).*

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração, observada a partir da apuração de **omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada**, em atividade que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada pela fiscalização **a multa de 150%**;

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

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo. (*destaques do original*)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a qualificação da penalidade.

Cientificada em 23/08/2016 (e-fls. 941/959), a Contribuinte não se manifestou.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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

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

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

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

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

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

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar

que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

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

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

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

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

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

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte*

da autoridade fazendária do fato gerador, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

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

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

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

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

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão 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 atuada 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 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) e 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 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).

No presente caso, a autoridade lançadora apenas relata as dificuldades para alcançar os documentos da escrituração comercial e fiscal da Contribuinte e destaca a disparidade entre o volume de depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 6.856.883,94) e as receitas escrituradas e declaradas (R\$ 986.755,27), para, na sequência, qualificar a penalidade sob a seguinte motivação:

O elemento caracterizador da qualificação da multa é o dolo, com a consequente redução ou supressão de tributo. Entendemos que no presente caso o comportamento do contribuinte revela o elemento subjetivo do dolo, uma vez que a movimentação financeira apresenta um volume muito alto, enquanto sua escrituração reflete uma mínima parte dela.

Ora, deixar de escriturar movimentações tão relevantes, durante todo o período, não pode ser atribuído a equívoco ou esquecimento, mas mostra, segundo nossa convicção, a vontade clara de omitir informações aos destinatários da escrituração.

A empresa, conforme já dito, declarou na modalidade do Simples Nacional, o que foi mantido para o ano-calendário de 2009, tendo a auditoria tributado os valores não comprovados nesta modalidade, conforme tabela abaixo:

[...]

Analisando o quadro supra, constatamos que a empresa informou na DASN apenas 12,58% das receitas apuradas pelo Fisco no ano calendário de 2009. Não se trata, neste caso sob foco, de valores de pouca significância, cuja atitude omissiva em escriturá-los e declará-los ao fisco federal pudesse ser atribuída a falhas providas da negligência nos seus controles contábil-fiscais. Ao tentar ocultar, em tese, tamanha movimentação bancária à Administração Tributária Federal, tinha o contribuinte a consciência de que a conduta levaria a resultado ilícito.

Por essas considerações, entendemos cabível enquadrar a situação fática no artigo 71 da Lei 4.502/64:

[...]

Em virtude do exposto, a multa de ofício aplicada foi aquela prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, de 150% (cento e cinquenta por cento):

[...]

Também enquadrámos tais circunstâncias, EM TESE, no inciso II do artigo 1o da Lei 8.137/90:

[...]

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, de significativa e 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. Resta, assim, fora de dúvida a aplicação da Súmula CARF nº 25 (*A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*).

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob

Votei com a i. relatora pelas conclusões, inobstante seu primoroso arrazoado, divergindo apenas da sua fundamentação, porque entendo ser relevante alguns aspectos acerca da ocorrência de omissão de receita significativa, até para manter a minha coerência em relação ao posicionamento que tenho adotado.

Tomo por exemplo o processo 10218.720244/2011-81, cujo interessado era a DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SANTA MARTA LTDA. - ME. Naquela ocasião, acabei por divergir da então i. Relatora daquele caso, justamente, para dar provimento integral ao Recurso Especial interposto pela PGFN nos autos do presente processo, tanto no que tange à omissão de receita em quantia expressiva da renda auferida, bem como quanto à matéria da reiteração da conduta dolosa que ensejou a multa qualificada.

Vejam. O importante balizador que vislumbro nesses casos de qualificação de penalidade em casos de omissão de receitas pautadas em presunção legal, seja dentro da sistemática do simples ou não, é a **robustez fática** dos elementos caracterizadores da imputação qualificada trazida pelo Fisco no respectivo Termo de Verificação Fiscal/Relatório Fiscal, pois é nele o campo próprio para se demonstrar, através de elementos concretos a subsunção à norma

constante no artigo 44, inciso II da Lei n. 9.430/1996 – ocorrência de dolo, fraude ou conluio-, diante de uma infração relativa à omissão de receitas, que possa ensejar, por exemplo, sua exclusão **da sistemática simplificada**, por conta das ações ora cometidas.

Na verdade, diante de não ter verificado nos presentes autos a ocorrência destes elementos caracterizadores da tipificação que entendo devem estar presentes, da mesma forma que no processo de número 10830.002330/2004-52, cujo interessado era a CANDY – COMERCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. ME., trago à baila a minha posição sobre o assunto.

Neste sentido, seguindo a conclusão da i. Relatora, também entendo que deva ser negado provimento ao recurso da PGFN.

É o meu voto.

(documento assinado judicialmente)

Andréa Duek Simantob - Conselheira