



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13851.000476/2006-75  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.700 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de agosto de 2023  
**Recorrente** SYSTECH EQUIPAMENTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

**RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.**

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência, por matéria, de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s).

Uma vez verificada, em relação às matérias *nulidade do Auto de Infração Complementar e nulidade do lançamento originário*, a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados, a divergência jurisprudencial prescrita no artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015 não resta caracterizada, não devendo o recurso especial ser conhecido nesses pontos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

**OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL. PRÁTICA REITERADA. AUSÊNCIA DE DOLO OU FRAUDE. NÃO CABIMENTO DE MULTA QUALIFICADA.**

O Legislador não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” ou “periodicidade”, enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, de acordo com o que prescreve o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

A dita “prática reiterada” não revela conduta dolosa ou fraude, razão pela qual não é capaz de sustentar, por si só, a aplicação da gravosa multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multa qualificada”. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento para reduzir a multa

de ofício para 75% e determinar o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame quanto à decadência, vencido o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votou por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, por fundamentos distintos, o Conselheiro Luciano Bernart. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

## Relatório

Trata-se de recurso especial (arquivo não paginável – fl. 2.387) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1401-00.680** (fls. 2.208/2.249), complementado pelo Acórdão n.º **1401-001.294** (fls. 2.366/2.375), este último proferido em sede de embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes.

Os acórdãos restaram assim ementados:

Acórdão n.º 1401-00.680:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, caracterizam-se como omissão de receitas.

LUCRO —ARBITRADO —NÃO -APRESENTAÇÃO —DE - LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

O fato de o contribuinte deixar de apresentar a autoridade tributária os livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, apesar de sucessivas e reiteradas intimações, autoriza o arbitramento do lucro. No caso dos autos, mesmo tendo optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, o contribuinte não apresentou os livros Caixa e Registro de Inventário.

**MULTA DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. PERCENTUAL APLICÁVEL.**

Estando devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, justifica-se a aplicação da multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) (art.44, II, da Lei n.º 9.430/96, redação à época dos fatos geradores).

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios (Súmula CARF n.º 4).

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E COFINS.**

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável aos autos de infração reflexos em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. ATO DE CONTROLE INTERNO. LANÇAMENTO. VALIDADE.**

A emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é um ato meramente administrativo, de controle interno da Administração Tributária. Impropriedades na sua emissão não invalidam o procedimento fiscal e não levam a nulidade de auto de infração regularmente lavrado.

**NORMAS VEICULADAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE DE SEREM AFASTADAS SOB FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado ao órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art.26-A do Decreto n.º 70.235/72; Súmula CARF n.º 2).

**AMPLA DEFESA. CERCEAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando todas as razões de fato e de direito que interessam As autuações foram devidamente explicitadas nos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal cientificados ao contribuinte.

**AÇÃO FISCAL. CRITÉRIOS DE SELEÇÃO DE CONTRIBUINTES. ATRIBUIÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.**

A seleção de determinado contribuinte para a verificação do cumprimento de suas obrigações tributárias cabe A Secretaria da Receita Federal do Brasil, que decide por deflagrar a ação fiscal no momento que considere oportuno.

**IMPEDIMENTO. AUDITOR-FISCAL. ABUSO DE AUTORIDADE.**

À mingua de provas, não se acolhem as alegações de defesa relacionadas a suposto impedimento de agentes fazendários que participaram da ação fiscal, bem como ao suscitado abuso de autoridade.

Acórdão n.º 1401-001.294:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

Embargos de Declaração conhecidos apenas para esclarecimento, sem alterar o decidido. Os Embargos de Declaração não são o veículo adequado para a discussão do inconformismo da Embargante, pois eventual inconformismo deve ser objeto de discussão nos meios processuais cabíveis.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração (fls. 408/463) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), relativos aos anos-base de 2001 a 2004, por meio de arbitramento de lucro apurado a partir de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

De acordo com o relatório de “Descrição dos Fatos” (fls. 464/476):

(...)

Em 12/12/2005 a empresa apresentou a relação de suas contas-correntes e os esclarecimentos de fl. 37, informando que estaria apresentando os extratos no prazo de cinco dias e que, também, estaria providenciando a escrituração dos livros Caixa e de Registro de Inventário no prazo máximo de sete dias.

Posteriormente, em 21/12/2005, a empresa apresentou cópias dos extratos de suas contas-correntes, porém nada disse em relação aos livros Caixa e de Registro de Inventário (fls. 38/150).

Dando continuidade aos trabalhos, procedemos à análise dos extratos bancários apresentados pelo contribuinte, tendo sido constatado que a empresa teria tido ingressos de recursos em suas contas-correntes em valores que chegaram ao montante de cerca de **R\$ 7.800.000,00 (sete milhões e oitocentos mil reais) no período de 2001 a 2004.**

Por ocasião desta análise, elaborou-se a planilha intitulada "ANEXO DO TERMO DE INTIMAÇÃO" onde constam todos os créditos efetuados nas três contas-correntes da empresa, no período de 2001 a 2004, de valor igual ou maior que R\$ 1.000,00, tendo sido, ainda, excluídos, de tais créditos, os valores relativos a cheques devolvidos, empréstimos, resgates de aplicações financeiras e estornos.

Em 01/02/2006 foi lavrado o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fls. 151/173, por meio do qual a empresa foi novamente intimada a apresentar seus livros Caixa e de Registro de Inventário, bem como intimada a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas-correntes, conforme o documento "ANEXO DO TERMO DE INTIMAÇÃO".

Tal procedimento está respaldado pelo artigo 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 que preceitua que:

(...)

Assim, com o advento da Lei n.º 9.430/1996, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, o que implica inversão do ônus da prova.

Com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao Fisco, que precisa, apenas, demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados ou de origem não comprovada para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo.

Ciente da intimação lavrada, pelo fisco, o contribuinte apresentou, em 02/03/2006, os esclarecimentos constantes às fls. 174/175, por meio do qual apenas alega não ter condições materiais de atender às solicitações deste Setor de Fiscalização.

Abaixo transcrevemos a síntese de sua resposta:

*"...no presente momento, a mesma não possui condições materiais no ensejo de cumprir a determinação desta Secretaria em apresentar o Livro Caixa e o Livro de Inventário, assim como não dispõe de documentação necessária, com o fim de comprovar datas, valores e origem dos recursos constantes dos extratos bancários já apresentados à Fiscalização..."*

Em função da resposta do contribuinte, principalmente pelo fato do mesmo ter alegado, além do citado acima, que eventual apreensão de documentos por parte da Polícia Federal de Araraquara estaria, de certa forma, dificultando o atendimento à referida intimação, procedemos à lavratura, em 02/03/2006, do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fls. 176/178, por meio do qual, além de reiterarmos às solicitações anteriores, solicitamos que a empresa esclarecesse quais documentos teriam sido apreendidos e estariam impedindo que ela atendesse às intimações deste Setor de Fiscalização.

Em sua resposta, em 16/03/2006, a empresa esclarece que não haveria nenhum documento que tivesse sido apreendido por esse órgão fiscalizador e alega, novamente, que seria compreensível que, por ocasião dos diversos fatos ocorridos, no presente momento não tivesse condições de cumprir o exigido (**complementa repetindo o mesmo texto transcrito acima** - fls. 179/180).

Cabe salientar que na mesma data em que se iniciou esta fiscalização, foi, também, cumprido Mandado de Busca e Apreensão pela Delegacia de Polícia Federal em Araraquara e iniciada Fiscalização Aduaneira por esta Delegacia devido a indícios de irregularidades na importação de mercadorias pela empresa.

Com vistas a não cercear o direito de defesa do contribuinte, em 23/03/2006, procedeu-se à nova Intimação Fiscal, tendo sido reiteradas as solicitações do termo anterior e alertada a empresa da implicação da não apresentação dos livros Caixa e de Registro de Inventário, qual seja, o **ARBITRAMENTO DO LUCRO** no período objeto de fiscalização (fls. 181/182).

Mais uma vez a empresa repetiu a mesma resposta anterior. Conforme se observa comparando os documentos de fls. 183/184 e 179/180, a empresa não se deu ao luxo nem mesmo de trocar a data de feitura de seu documento (13/03/2006). A empresa foi intimada em 27/03/2006 e o documento está com data de 13/03/2006, a mesma data do recebido nesta Delegacia em 16/03/2006.

Como bem se observa, a empresa não apresentou nenhum documento ou esclarecimento que pudesse justificar ou comprovar tanto a falta dos livros contábeis obrigatórios quanto os créditos efetuados em suas contas-correntes, a não ser apenas meras alegações infundadas.

Aliás, o que a empresa fez foi apenas solicitar, exaustivamente, dilação de prazos sem, para tanto, fazer jus, pois apesar de todos esses meses (fiscalização iniciada em 01/09/2005) decorridos, nada trouxe aos autos que pudessem justificar tais pedidos.

Deste modo, dada a não comprovação, por parte do contribuinte, da origem dos valores creditados em suas contas-correntes e apurados na presente ação fiscal, conforme demonstrativo "ANEXO DO TERMO DE INTIMAÇÃO" (fls.153/172) e com base nas informações de Lucro Presumido da empresa nos anos-calendário de 2001 a 2004 constantes nas respectivas DIPJ processadas na SRF (fls.186/309) e objetivando salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, efetuamos o lançamento de ofício do **IRPJ** — Imposto de Renda Pessoa Jurídica e demais tributos reflexos (**CSLL** — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **COFINS** — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e **PIS**- Programa de Integração Social), conforme previsto no art. 24, parágrafo 2º, da Lei n.º 9.249/95.

Observe-se que em função da não apresentação por parte da empresa de seus livros Caixa e de Registro de Inventário, o presente **lançamento é efetuado, em relação ao IRPJ e a CSLL, com base no LUCRO ARBITRADO.**

Quanto à aplicação da multa de ofício, pelo fato do contribuinte ter mantido, durante todo o período sob ação fiscal (anos-calendário de 2001 a 2004), três contas-correntes sem escrituração (**não houve a apresentação do livro caixa**) e com movimentação bem acima do declarado ao fisco por meio de suas DIPJ — Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, aplicamos a multa qualificada de 150%, por entendermos ter ficado caracterizado o intuito do contribuinte em fraudar o fisco mediante a omissão de seu real faturamento, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96.

(...)

A definição de fraude encontra-se no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64: "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 suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir seu pagamento."

Cabe salientar, também, que analisando os livros fiscais da empresa (Entradas, Saídas e Apuração de ICMS), verifica-se que o contribuinte registrava, de certa forma, algumas compras e vendas (obviamente, em valores compatíveis entre si), o que denota, a priori, uma intenção de demonstrar, a terceiros, que a empresa cumpria com suas obrigações tributárias. Por outro lado, talvez devido a enorme discrepância de valores de sua movimentação bancária, a empresa nem sequer escriturou seus livros contábeis (**a título probatório e exemplificativo anexamos às fls. 310/313 cópias de algumas folhas de tais livros onde constam os valores de compras/vendas registrados em alguns meses**).

Peguemos, por exemplo, os meses de **janeiro de 2003 e de 2004**:

- O contribuinte registrou o seguinte:

**Janeiro/2003:**

**Entradas (compras): R\$ 9.955,00**

**Saídas (vendas): R\$ 10.800,95**

**Depósitos bancários não contabilizados (omissão de receitas): R\$ 94.258,00.**

**Janeiro/2004:**

**Entradas (compras): R\$ 26.830,20**

**Saídas (vendas): R\$ 31.543,13**

**Depósitos bancários não contabilizados (omissão de receitas): R\$ 139.498,83.**

Ora, como podemos observar, a diferença entre os valores registrados nos livros fiscais (entradas e saídas) e o apurado pela fiscalização por meio dos extratos bancários da empresa é bastante relevante.

Tal situação se repete por todo o período de 2001 a 2004, ocasionando, ao final, um montante extremamente elevado, conforme já mencionamos neste relatório.

Desta forma, apesar das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros fiscais da empresa e ainda que se trate apenas de entradas e saídas, seus lançamentos não merecem fé, pois não refletem a real situação dos fatos econômicos ocorridos na empresa.

Ademais, os livros de escrituração obrigatória pela legislação do Imposto de Renda (Caixa e Registro de Inventário) não foram apresentados, apesar do considerável prazo concedido à empresa para tanto (cerca de 7 meses).

Subsidiariamente à principal infração apurada pela Fiscalização (Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada) verificamos que a empresa, que alegou adquirir seus produtos (na maioria microcomputadores e notebook) no mercado interno, mantinha relações comerciais com supostos fornecedores que, em sua maioria, tinham situação cadastral duvidosa, para não dizer irregular.

Pesquisando nos cadastros da SRF e junto ao *site Sintegra* – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços, constatamos que muitos de seus supostos fornecedores não estavam habilitados nos cadastros de seus respectivos estados ou encontravam-se com suas inscrições no CNPJ na situação "INAPTA", ou, ainda, apresentavam DIPJ na situação de INATIVA, ou seja, sem qualquer faturamento, apesar de terem, supostamente, efetuado vendas, ao menos, a este contribuinte.

Outro fato, não menos relevante, seria que a empresa (Systech), apesar de constituída e inscrita no CNPJ, não mantinha, em seu endereço, qualquer identificação comercial, trabalhando por meio de vendas via internet, ou telefone, e entrega por meio dos Correios, e estabelecimento comercial instalado em uma casa residencial, onde, inclusive, o sócio, Sr. Ricardo Martins Pereira, residia (foto à fl. 185).

Portanto, além da omissão de receitas apurada em virtude da não comprovação da origem de depósitos bancários em suas contas-correntes, temos, também, essas diversas situações de fatos e indícios que corroboram a prática de infrações tributárias pela empresa, ou, ao menos, não contribuem para dar credibilidade aos seus atos fiscais e/ou tributários.

Estamos, também, elaborando a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais por estar configurado, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme dispõe o art. 1º, da Lei nº 8.137/90, abaixo transcrito:

(...)

A empresa apresentou uma impugnação para cada Auto de Infração (fls. 476/501, 638/663, 798/823 e 958/983), defesas estas que foram assim resumidas no relatório da decisão de primeira instância:

(...) a mega-operação envolvendo a Polícia Federal, Ministério Público Federal e Receita Federal, que levou à apreensão de documentos da empresa, inclusive prisão do proprietário-gerente, gerou sérios problemas em sua organização, refletindo na necessidade de tempo e compreensão das autoridades para atender as exigências fiscais, sendo que os prazos estipulados pela fiscalização para atendimento das exigências foram demasiadamente exíguos.

Acrescentou que, diante desses fatos, deveria a fiscalização ter concedido maior prazo à empresa de modo a permitir organizar e oferecer toda sua contabilidade, sendo certo que a maneira como agiu a autoridade tributária macula todo o procedimento fiscal por ter-lhe cerceado o seu direito de defesa, impondo-se, assim, a sua nulidade.

Alegou que por ser uma pequena empresa não estava obrigada a escriturar os livros requisitados; ademais a fiscalização teve acesso e analisou os livros fiscais da empresa (Entradas, Saídas, e Apuração de ICMS) tendo ficado evidenciado que obedeciam a todas as formalidades e, no entanto, a fiscalização desconsiderou os livros e, pautando-se nos extratos bancários, arbitrou, equivocadamente, fatos geradores e valores estranhos ao cotidiano da empresa.

Mais adiante voltou a impugnante ressaltar que o Auditor-Fiscal tinha elementos suficientes (Livros de Entradas, Saídas, e de Apuração de ICMS) para averiguar o faturamento da empresa e a presunção articulada pela fiscalização, no ensejo de arbitrar valores devidos, carece de um critério jurídico e eficaz a respaldar tal conduta.

Tomando-se por base a Súmula 182 do Tribunal Regional Federal (TRF) e Acórdãos do Conselho de Contribuintes, além de posicionamentos doutrinários, procurou demonstrar a improcedência do lançamento com os seguintes argumentos:

- a) os lançamentos teriam sido lavrados com base exclusivamente em depósitos bancários, em detrimento de documentos colocados a disposição da fiscalização como os livros de Entrada e de Saída de Mercadorias;
- b) a fiscalização teria sido omissa em relação aos créditos decorrentes de transferência de valores entre contas da autuada;
- c) a fiscalização não teria verificado as no/as fiscais de compra de mercadorias de modo a confirmar qualquer, irregularidade que comprometesse a idoneidade dos livros de entrada e de saída de mercadorias;
- d) a fiscalização não-teria levado em conta os pagamentos efetuados pela empresa, mês a mês, no período autuado;
- e) foi computado como crédito em 26/03/2002 o valor de RS8.744,10 quando, na verdade, corresponde a um débito (dois débitos e um crédito de igual valor) a ser extirpado da base apurada.

Acrescentou que ao fiscal não é permitido utilizar-se de dois critérios diferentes diante da mesma situação fática, ou seja, caso tome os extratos bancários como válidos para apurar valores tributáveis, não lhe resta alternativa senão reputar como válido (sic), também, os pagamentos de tributos constantes destes mesmos extratos bancários.

Alegou que a multa aplicada com fulcro no art. 42, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, fere o art. 150, IV, da Constituição Federal, que prevê o não-confisco, afronta a garantia constitucional do direito a propriedade uma vez que expropria o patrimônio do sujeito passivo, e que a jurisprudência administrativa vem, reiteradamente, prescrevendo pelo não cabimento da aplicação da multa de 150%.

Encaminhados os autos para a DRJ, foi proferida Resolução (fls. 1.225/1.229) nos seguintes termos:

(...)

Analisando os autos verifica-se que apesar da relação dos depósitos anexada as fls. 152/172, não há um demonstrativo informando, mês a mês, o total dos depósitos considerados como omissão de receita de modo a confrontar com os valores constantes dos autos de infração; nem há informação se foram levadas em consideração transferências de valores de contas bancárias do mesmo titular. Também não há informação sobre o tratamento dado às receitas declaradas em DIPJ, uma vez que, ao que parece, não foram computadas para fins do arbitramento do lucro da empresa, bem assim não foram levados em consideração os valores dos tributos declarados e recolhidos pela empresa.

Diante do exposto e das alegações da impugnante VOTO por converter o julgamento em diligência para o que o autor do procedimento fiscal, ou outro servidor designado para tanto, se manifeste sobre os fatos apontados, inclusive quanto ao valor de R\$ 8.744,10 alegado pela defesa, e, se for o caso, proceda a devida retificação dos autos de infração, cientificando à interessada e reabrindo-lhe o prazo para manifestação.

Em atendimento ao quanto solicitado, o autor do procedimento fiscal emitiu a Informação de fls. 1.231/1.234, esclarecendo:

- (i) os motivos que o levaram a efetuar o lançamento pelo método do arbitramento;
- (ii) que não prospera o argumento de que a contribuinte, por se tratar de empresa de pequeno porte, não estaria obrigada à escrituração;
- (iii) que os valores individuais dos depósitos considerados receitas omitidas constaram do termo de intimação específico;
- (iv) em que pese a eventual hipótese de ausência de demonstrativo que indique o valor total da omissão mês a mês, tal documento equivale ao constante às fls. 330/332 (e-fls. 424/426);
- (v) que os valores relativos às transferências foram considerados, mas que por terem sido deixados de ser expressamente indicados, foram incluídos em planilha constante do termo de conclusão da diligência;
- (vi) quanto às receitas declaradas nas respectivas DIPJ, estas não foram consideradas como estando dentro das receitas omitidas, apuradas em face dos depósitos bancários, haja vista que a fiscalizada não apresentou nenhum documento que comprovasse que um ou outro crédito/depósito houvesse sido oferecido à tributação. Nesse ponto, consignou-se que os valores das receitas declaradas somente serviram de base para a apuração do lucro arbitrado no que diz respeito a eventual cálculo de adicional de imposto de renda, conforme registrado nos demonstrativos de fls. 321 a 326. Acrescentou que, de igual forma, os pagamentos de tributos informados não foram considerados e, conseqüentemente, não influenciaram o montante (omissão de receitas) apurado pela fiscalização; e

(vii) que de fato o valor de R\$8.744,10 computado como crédito bancário fora incluído indevidamente uma vez que se trata de estorno de pagamento de cheque.

Cientificada da Informação fiscal, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1.239/1.283, aduzindo, em síntese, o seguinte:

a) o Auditor-Fiscal deixou de cumprir o que havia sido determinado no voto, uma vez que se eximiu de elaborar demonstrativo, mês a mês, do total dos depósitos tidos como omissão de receita, a permitir a confrontação dos valores apresentados no auto de infração;

b) a fiscalização, após admitir que alguns valores constaram da base de cálculo equivocadamente, tenta imputar tal engano à conduta da contribuinte na época do procedimento fiscal, mas, no entanto, tal constatação só corrobora a interpretação ambígua cometida pela Auditoria na aferição de valores, conforme já argumentado na impugnação interposta;

c) improcede a conduta da autoridade fiscal de não reconhecer os valores pagos pela empresa a título de tributos, apesar de as cópias das guias comprovando os recolhimentos terem sido apresentadas, demonstrando sua vinculação com os débitos constantes dos extratos bancários.

Solicitou, ainda, que em acato as prerrogativas de defesa da contribuinte, e de acordo com o art. 30, III, da Lei n.º 9.784, de 1999, fossem apreciadas as alegações adicionais evidenciadas na petição com os seguintes títulos: *Da ilegalidade da conduta dos fiscais na operação de busca e apreensão, Do abuso de poder, Do desvio de Poder ou Finalidade e Falta de Competência Legal nas investigações, Do Sigilo Fiscal e sua Violação e Da decadência.*

Tramitado o feito, nova Resolução (fls. 1.362/1.363) foi proposta, agora com o seguinte teor:

(...)

Examinando a legislação pertinente, em especial o art. 537 do RIR/99, cuja base legal é o art. 24 da Lei n.º 9.249, de 1995, verifica-se que, uma vez apurada omissão de receita, o montante omitido deverá ser computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente. Portanto, em conformidade com a legislação, a receita omitida detectada pela fiscalização deveria ser somada à receita declarada e o resultado constituiria a receita bruta que é a base para a apuração do lucro arbitrado. Tributar a receita omitida pela modalidade do lucro arbitrado e a receita declarada pela modalidade de lucro presumido constitui duas modalidades de apuração para um mesmo exercício, o que não é admissível por absoluta falta de previsão. Ademais, se apesar das formalidades intrínsecas e extrínsecas dos livros fiscais, a escrituração não foi aceita em virtude de os lançamentos não merecerem fé, como afirmou o autuante, então a tributação da receita declarada pela modalidade de lucro presumido também não poderia ser aceita, sujeitando-se ao arbitramento juntamente com a receita omitida.

O art. 540 do mesmo Regulamento também dispõe que poderá ser deduzido do imposto apurado na forma deste Subtítulo o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo. Portanto, na apuração da exigência deverá ser deduzido os valores declarados/recolhidos pela contribuinte.

Diante do que foi exposto entendo que o lançamento carece de revisão e tendo em vista que desta revisão poderá haver agravamento da exigência, o que impede que esta

autoridade julgadora o faça, VOTO pelo retorno do processo à repartição de origem para que, se entender cabível, proceda à revisão do lançamento.

Em seguida foi emitido Auto de Infração Complementar (fls. 1.421/1.464) – que deu origem ao processo administrativo fiscal **PAF n.º 18088.000076/2007-62** (PAF anexado ao presente por *conexão*, cf. fls. 1.375) -, com a seguinte motivação (fls. 1.466/1.469):

(...)

Conforme se observa na citada Resolução e nos elementos constantes dos autos originais (ao qual o presente se encontra apensado), a necessidade de revisão/complementação do lançamento deu-se pelo fato de que no primeiro lançamento, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ — Imposto de Renda Pessoa Jurídica (e, reflexamente, da CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), a fiscalização não somou, às receitas apuradas em função de depósitos bancários de origem não comprovada (Omissão de Receitas), os valores de receitas declarados pelo contribuinte em suas DIPJ, nos respectivos períodos de 2001 a 2004.

O contribuinte apurou seu imposto no período em questão com base no lucro presumido.

Conforme disposição contida no art. 537 do RIR (cuja base legal está na Lei n.º 9.249/95, art. 24) que abaixo transcrevemos, para a apuração da base de cálculo do imposto deveria se somar, às receitas omitidas, os valores declarados pelo contribuinte:

*"Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532 (Lei n.º 9.249, -de 1995, art. 24).*

Assim, o presente lançamento consiste, basicamente, em complementar o anterior em relação as diferenças de IRPJ e CSLL que não foram lançadas em virtude de não haver sido considerado no lançamento anterior, para fins de apuração da base de cálculo do Lucro Arbitrado, as receitas declaradas pelo fiscalizado em suas DIPJ.

Observamos que as razões e elementos que motivaram o arbitramento do lucro do contribuinte encontram-se acostados nos autos originais (processo n.º 13851.000476/2006-75).

No mesmo ordenamento jurídico, em seu art. 540, consta que o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram sua base de cálculo poderá ser deduzido do imposto apurado.

*"Art. 540. Poderá ser deduzido do imposto apurado na forma deste Subtítulo o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 10)."*

Portanto, deve-se deduzir do imposto apurado os valores porventura declarados e/ou pagos pelo contribuinte.

(...)

Referindo-se, pois, ao lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos em 2001, o lançamento do IRPJ e da CSLL somente poderia ter sido efetuado a partir de 1.º de janeiro de 2002. Deste modo, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria 2002 e o primeiro dia do exercício seguinte, termo inicial da contagem do prazo decadencial, seria 1.º/01/2003.

Portanto, o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2001, s.m.j., extinguir-se-á, pois, em 1º/01/2008.

(...)

Assim, para apurarmos o valor do presente Auto de Infração Complementar, refizemos os cálculos devidos, apurando-se o IRPJ e CSLL com base na receita conhecida do contribuinte que compreende a soma das receitas declaradas com as receitas omitidas (depósitos bancários de origem não comprovada) e excluímos/deduzimos os valores de IRPJ e CSLL lançados nos autos originais, bem como os valores de IRPJ e CSLL declarados pelo fiscalizado em suas DCTF, conforme demonstrativos às fls. 48/82.

Às fls. 08/39 encontram-se extratos das DCTF relativas ao período de 2001 a 2004 com os valores de IRPJ e CSLL informados em DCTF pelo contribuinte e que foram deduzidos dos respectivos tributos aqui apurados.

Quanto à aplicação da multa de ofício, tendo em vista que o presente lançamento refere-se ao IRPJ e a CSLL sobre as receitas declaradas pelo contribuinte, foi aplicada a multa de 75% apenas.

Complementando as informações já constantes dos autos originais, elaboramos, a seguir, planilha demonstrando os valores (em R\$), tanto das receitas omitidas quanto das declaradas pelo fiscalizado, por trimestre, cujo montante total compõe a base para a apuração do Lucro Arbitrado e constituição do crédito tributário integral (lançamento original mais o presente lançamento complementar):

(...)

Notificada, a empresa apresentou defesa (fls. 1.477/1.587), onde reprisou os argumentos expendidos em impugnação anteriormente apresentada, acrescentando, no mérito, que:

a) a inexatidão na determinação do tributo devido caracteriza erro substancial, que, depois de notificado ao sujeito passivo, não admite revisão e macula de nulidade o lançamento primitivo;

b) improcede a revisão do lançamento baseada em erro de direito; e

c) decaiu o direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário para os fatos geradores até 30/04/2001, relativamente ao PIS e à Cofins e até 31/03/2001, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

Encaminhados os autos para julgamento, foi proferida decisão de primeira instância (fls. 2.039/2.073) que julgou os lançamentos parcialmente procedentes. Mais precisamente, foi excluída da base de cálculo relativa ao primeiro trimestre de 2002 a importância de R\$8.744,10 que havia sido computada indevidamente, bem como, com relação ao lançamento complementar, reconheceu-se a decadência das exigências relacionadas aos três primeiros trimestres de 2001.

O sujeito passivo interpôs recurso voluntário (fls. 2.084/2.190), reiterando novamente os argumentos das impugnações, recurso este que foi objeto do Acórdão nº **1401-000.680** (fls. 2.208/2.249) acima referido.

Houve interposição de embargos de declaração (fls. 2.266/2.301) pela empresa, os quais foram admitidos sem efeitos infringentes, nos termos do Acórdão n.º **1401-001.294** (fls. 2.366/2.375).

Ato contínuo, a contribuinte interpôs recurso especial de divergência à 1ª Turma da CSRF, invocando dissídio jurisprudencial em relação à 7 (sete) matérias, que foram assim resumidas:

<b>MATÉRIA</b>	<b>AC. PARADIGMA</b>
1) Da nulidade do lançamento complementar	Ac. 1301-001.420
	Ac. 101-83.485
2) Da nulidade do lançamento primitivo	Ac. 203-10.576
	Ac. 107-06.757
3) Da nulidade da Resolução DRJ/RPO n.º 768	Ac. 3402-002.468
	Ac. 106-12.270
4) Do afastamento da multa qualificada de 150%	Ac. 108-09.438
	Ac. 9101-001.615
5) Do vício na descrição dos fatos	Ac. 101-94.049
	Ac. 202-17.911
6) Do desrespeito à "Autoridade do STF" (cf. ADI n.º 1.571)	-
	-
7) Da "Condição de Procedibilidade" dos atos de investigação fiscal para o posterior lançamento - Vícios e "Ausência" de MPF	Ac. 101-94.116
	Ac. 01-05.330

Despacho de admissibilidade de fls. 2.427/2.452 admitiu as matérias 1, 2 e 4, nos seguintes termos:

(...)

#### **1) Da nulidade do lançamento complementar**

Diante da situação fática acima narrada, decidiu a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara que o lançamento complementar serviu para a formalização de diferenças que deixaram de ser constituídas quando dos lançamentos originários, o que não se confundiria com uma revisão destes, que teriam permanecido incólumes. Assim, restou consignada a regularidade do lançamento complementar.

Irresignada com tal posicionamento, a recorrente alega que tal posicionamento seria dissonante com o decidido nos acórdãos de n.º 1301-001.420 e n.º 101-83.485.

O primeiro acórdão, de n.º 1301-001.420, foi assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano calendário: 2004, 2005*

*LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - CORREÇÃO DE ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE.*

*O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo não pode ser revisto sob alegação de erro de direito cometido pela autoridade administrativa que o praticou. A teor da jurisprudência do STJ, erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de*

*direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN. (Informativo STJ nº 506)*

Segundo a requerente, o paradigma trataria de hipótese semelhante ao do presente processo. Também no processo paradigma teria havido lançamento complementar, entretanto a solução adotada pelo colegiado teria sido outra. Extraímos os trechos abaixo do paradigma para fazer nossa análise:

*O auto de infração foi lavrado em caráter complementar a auto de infração anterior, que tramitou nos autos do processo nº 10830.007893/200861, no qual a fiscalização apurou omissão de receitas para os meses de julho de 2003 a dezembro de 2005, com base em depósitos bancários cuja origem o contribuinte não comprovou. Em decorrência da infração apurada (omissão de receitas), a fiscalização lavrou autos de infração para o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Esses autos de infração, regularmente cientificados ao contribuinte em 12 de agosto de 2008, foram impugnados e julgados em primeira e segunda instância, e o julgamento do recurso voluntário (Ac. 120200.434, de 22/10/2010) encontra-se aguardando a apreciação de embargos de declaração, segundo consta do sítio do CARF.*

*Após a decisão de primeira instância relativa aos autos de infração objeto do processo nº 10830.007893/200861 (04/12/2008), a fiscalização lavrou o presente auto complementar para exigir crédito tributário da Cofins correspondente ao período de dezembro de 2004 a dezembro de 2005 (ciência em 19/12/2008).*

(...)

*No procedimento fiscal anterior, que alcançou o período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, autoridade fiscal apontou omissão de receita nos meses de julho/2003 a dezembro/2005 (1ª etapa do procedimento de lançamento, verificação da ocorrência do fato gerador de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), quantificou a receita omitida a cada período de apuração (2ª etapa do procedimento de lançamento, determinação da matéria tributável), fez incidir sobre a matéria tributável a alíquota prevista em lei, calculando o tributo devido (3ª etapa da atividade de lançamento) e aplicou as multas previstas na lei.*

*O fato de não ter sido exigido crédito tributário de COFINS para os meses de dezembro de 2004 a dezembro de 2005 não significa que a autoridade fiscal deixou de cumprir sua dever legal de efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores que constatou ter ocorrido.*

***Apenas, na apuração do tributo devido, mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, o resultado encontrado foi zero, porque a autoridade entendeu que a omissão de receitas apurada por presunção deveria ser entendida como proveniente do resultado da atividade do objeto principal da empresa.***

*Ora, nos termos do que impõe o art. 145 do CTN, estando o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só poderia ele ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, entre os quais não está previsto o erro de interpretação cometido pela autoridade lançadora.*

***Veja-se que não se trata de apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, nem de ocorrência de fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou o lançamento. Não! O que houve foi, simplesmente, um (possível) erro na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito). E, nesse caso, o lançamento complementar esbarra no comando do art. 146 do CTN, que estabelece que a modificação introduzida, de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.***

(...)

*Assim deve o lançamento complementar ser cancelado. (grifei)*

Diante dos excertos acima reproduzidos, é forçoso reconhecer que assiste razão à recorrente em relação à alegada divergência de entendimento entre o recorrido e o paradigma.

Ambos tratam de lançamento complementar realizado por força de erro cometido pela autoridade fiscal relativamente ao lançamento originário. Porém, entregam conclusões diferentes para casos semelhantes, devendo a CSRF se manifestar a respeito.

O segundo paradigma trazido pela recorrente é o acórdão de nº 101-83.485, proferido pela 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, cuja ementa reproduzo abaixo, naquilo que interessa:

*IRPJ — PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. INAUGURAÇÃO DO LITÍGIO, IMPOSSIBILIDADE DE NOVO LANÇAMENTO SEM QUE TENHA - HAVIDO DECISÃO SOBRE A MATÉRIA LITIGADA.*

*NULIDADE - Descabe a lavratura de novo Auto de Infração, tendo por base a mesma matéria tributária quando, inaugurada a fase litigiosa do procedimento, deixa a autoridade competente de proferir decisão sobre lançamento anteriormente efetuado. A superveniente formalização da exigência, por ineficaz, não produz qualquer efeito, devolvendo-se os autos para que sejam observadas as disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Atos que se declaram nulos quanto praticados a partir da impugnação (exclusive) de fls. 107 a 121.*

Do acórdão acima, extraímos os seguintes trechos para melhor entender a situação fática que o envolve:

*Como fácil é concluir, antes de qualquer enfrentamento do mérito da matéria sob exame, cabe decidir sobre a existência, num único processo, de dois lançamentos tributários que tenham por base um único fato impositivo. Vale dizer, a título de preliminar cabe indagar se o segundo Auto de Infração é eficaz, produzindo os efeitos jurídicos que lhe são inerentes, sem que, antes, tenha havido decisão em consequência do litígio já inaugurado.*

*Uma vez impugnada a exigência, observado o prazo prescrito na lei, as questões sobre as quais verse o litígio devem ser objeto de decisão pela autoridade competente, sendo certo que, observadas as regras emanadas do Decreto nº 70.235, de 1972, duas são as alternativas que se colocam para solução da pendência:*

*a) o lançamento tributário é considerado total ou parcialmente insubsistente, seja em razão de falhas insanáveis ou em virtude da não concretização da hipótese de incidência do tributo;*

*b) o lançamento é considerado procedente, por atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.*

*De qualquer forma, independentemente da opção tomada, o litígio, uma vez inaugurado, impescinde da manifestação da autoridade competente que, no exercício da função jurisdicional, deve dar solução à lide.*

*Pendente de solução a controvérsia, não poderia o Fisco voltar a formalizar outro lançamento tributário, ainda que se utilizando do artifício consistente em denominar o Auto de Infração de "instrumento de retificação e ratificação".*

*Para se constituir o crédito tributário, pelo lançamento, sob o fundamento de que o contribuinte estaria sujeito à tributação com base no lucro arbitrado, primeiro deveria ter sido solucionado o lançamento cujo tributo foi constituído ao fundamento de que a empresa estaria sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido.*

*Diante do exposto, voto no sentido de que seja declarada a nulidade de todos os atos praticados a partir da primeira impugnação exclusive.*

Trata-se, praticamente da mesma situação do paradigma anterior. Neste caso, após a lavratura do auto de infração foi efetuado novo lançamento que, no entendimento da autoridade julgadora deveria também ser objeto de cancelamento. Portanto, também em relação a este segundo acórdão, vislumbramos haver divergência que justifique o pronunciamento da CSRF.

## 2) Da nulidade do lançamento primitivo

Neste segundo tema, a recorrente argui a nulidade do lançamento dito primitivo, haja vista ter o mesmo incorrido em erro na determinação da matéria tributável e na forma de cálculo dos tributos, ou seja, erro na apuração da base de cálculo. Rememore-se que, conforme já explicado anteriormente, a autoridade fiscal efetuou o primeiro lançamento arbitrando o lucro e considerando apenas a receita omitida caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada. Não considerou a receita declarada pelo lucro presumido, nem os pagamentos de tributos realizados de acordo com essa forma de apuração. Defende que o recorrido deveria ter reconhecido a nulidade do lançamento. Traz como paradigmas para justificar a divergência os acórdãos de n.º 203-10.576 e n.º 107-06.757.

O primeiro acórdão, de n.º 203-10.576, foi assim ementado:

*COFINS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. É nulo o auto de infração onde a base de cálculo do tributo se encontra apurada em desacordo com a legislação de regência.*

*Recurso anulado.*

Do referido acórdão, extraímos os seguintes trechos para subsidiar nossa análise:

*Antes de mais nada, cabe atentar para a preliminar de nulidade da autuação levantada pela recorrente, em função de erro de direito contido na autuação inicial, pelo fato de seu autor, calcular a base de cálculo do lançamento em períodos anuais, quando o correto seria em períodos mensais.*

*A decisão de primeiro grau, ao constatar a irregularidade, em vez de reconhecer de imediato a nulidade da autuação, procurou sanear-la, determinando a lavratura de auto de infração complementar.*

*Ocorre que, com este procedimento, o saneamento do lançamento original pretendido, além de não ocorrer, pois este continuou a existir com a mesma falha, foi constituído um novo auto de infração, o qual na condição de complementar (sem o sê-lo de fato), resultou em duas autuações distintas.*

*A correção da falha cometida na autuação passa necessariamente pelo reconhecimento de sua nulidade, somente após este procedimento, poderia se pensar na lavratura de novo auto de infração, se ainda não tivesse transcorrido o prazo decadencial.*

*Em se tratando de base de cálculo, matéria fundamental na definição da constituição do crédito tributário, entendendo estar com a razão a recorrente em pleitear a total nulidade da autuação.*

Também neste ponto assiste razão à recorrente, no sentido de que, em havendo ocorrido erro na apuração da base de cálculo dos tributos objeto do lançamento, temos decisões distintas entre o recorrido e o paradigma. Senão, vejamos o que consignou o recorrido:

*Com relação à alegação de alteração de critério jurídico, a supostamente impossibilitar o lançamento com relação aos mesmos fatos geradores considerados nos autos de infração primitivos, como dispõe o art.146 do CTN, também não é o caso, pois, repita-se, o que em última análise ocorreu foi a realização de um cálculo inicial indevido. Note-se que nos lançamentos complementares manteve-se a forma de apuração do lucro pela sistemática do arbitramento. Caso receba guarida a tese de defesa, o fisco teria uma única chance para constituir os créditos tributários. Seria tudo ou nada! Mas não se pense que a balança pende eternamente para o lado da Administração Tributária, vez que*

*está sempre premiada, caso detecte, por exemplo, erro na apuração da base de cálculo, como na presente hipótese, pelo transcurso do prazo decadencial.*

O recorrido expressamente consignou a existência de erro na apuração da base de cálculo do lançamento primitivo, entretanto, manteve os lançamentos (tanto o primitivo quanto o complementar). Já no paradigma, o entendimento foi de que, em havendo a ocorrência de erro na apuração da base de cálculo, o lançamento deveria ser tornado nulo. Portanto, perfeitamente caracterizada a divergência.

O segundo paradigma, de nº 107-06.757, foi assim ementado:

*RECURSO EX OFFICIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Vício FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Recurso de Ofício ao qual se nega provimento.*

Alega a recorrente que, também neste paradigma, restou consignada a nulidade do lançamento que contenha erro na determinação da matéria tributável ou no cálculo do montante do tributo devido, em conformidade com o disposto no art. 142, do CTN. Extraímos os trechos abaixo do paradigma para análise:

*A propósito, reputo correta a decisão de primeiro grau quanto à declaração de nulidade do lançamento, pois são inquestionáveis os defeitos presentes no mesmo, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas, comumente caracterizadas como sendo de ordem formal.*

*Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e conseqüente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal — PAF.*

(...)

*Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido no dimensionamento do fato gerador e no período de incidência do imposto, que se dá sobre bases mensais, enquanto que o lançamento se deu sobre bases anuais, refletindo-se, conseqüentemente, no montante do tributo devido.*

*Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão de julgamento de primeira instância administrativa, ressalvando-se que a declaração de nulidade do lançamento não deve ser admitida como tendo sido ocasionada pela ocorrência de vício formal, mas sim em virtude da existência de vício substancial, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN.*

Também neste caso, verificamos que o paradigma, ao se deparar com hipótese de erro substancial, determinou a nulidade do auto de infração, ao contrário do que dispôs o acórdão recorrido. Assim, também em relação a este paradigma, restou comprovada a divergência suscitada.

(...)

#### **4) Do afastamento da multa qualificada de 150%**

Preliminarmente, em relação a esta matéria, argui a recorrente a sua contrariedade em relação à manutenção da multa qualificada por parte da turma recorrida, em votação cujo resultado foi obtido por voto de qualidade. Entende a contribuinte que, no caso de aplicação de penalidade tributária, dever-se-ia aplicar o disposto no art. 112 do CTN, que dispõe que a lei tributária se interpreta de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, afastando, assim, a aplicação do art. 54 do RICARF.

Impossível dar guarida a esse tipo de pretensão da recorrente, haja vista que o recurso especial de divergência não é a via própria para esse tipo de manifestação.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária, sendo que, relativamente aos recursos interpostos a partir de 10 de junho de 2015, não se conhece do Recurso Especial que não demonstre, de forma objetiva, qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente (art. 67, caput e § 1º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

O recurso especial não se presta para servir de 3ª instância de discussão. Seu objetivo é a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF. Ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por todo o exposto, tal questionamento não será objeto de análise e manifestação por parte deste despacho.

Quanto ao mérito da presente matéria debatida, alega a recorrente que o acórdão recorrido teria divergido do entendimento exposto nos paradigmas de nº 108-09.438 e nº 9101-001.615. Além desses, citou a recorrente os acórdãos de nº 9202-01.874, nº 108-09.361 e o de nº 1402-00.522, cuja análise será descartada, haja vista o disposto no art. 67, §§ 4º e 5º, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época do protocolo do recurso.

A questão posta diz respeito à qualificação da multa de ofício que, no caso deste processo, se deu em função da omissão de receitas apurada pela fiscalização, de elevado montante de recursos mantidos à margem da escrituração, em contas bancárias cujos depósitos não foram objeto de comprovação da respectiva origem por parte da contribuinte, de forma reiterada, durante os quatro períodos de apuração objeto do lançamento. Essa foi a conjuntura fática que levou a fiscalização a exasperar a multa de ofício lançada e cujos fundamentos foram mantidos na integralidade pelas diversas instâncias recursais até aqui.

O primeiro paradigma, de n.º 108-09.438, foi assim ementado (reproduzido abaixo naquilo que nos interessa):

*MULTA QUALIFICADA — 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. Multa reduzida para o percentual de 75%.*

Do voto condutor do referido acórdão extraímos os seguintes trechos para efeito de análise:

*Trata-se de autuação de IRPJ e reflexos no PIS, COFINS e CSLL, referente aos anos-calendários de 2002 e 2003, levada a efeito pela fiscalização em 15.02.05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário, tendo sido aplicada multa qualificada de 150%.*

(...)

*Ao tempo dessas verificações, foi constatada omissão de receita caracterizada por valores creditados em conta corrente de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regulamente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, fls. 618/638.*

(...)

*De fato, intimado a apresentar diversos documentos, entre eles Livro Caixa com movimentação financeira/bancária ou Diário e Razão; Livro Registro de Apuração do IPI; Contrato Social e alterações, Livros Auxiliares de escrituração e Extratos de contras bancárias e de aplicações financeiras, o contribuinte limitou-se a apresentar cópia do contrato social e alterações, livro de registro de utilização de documentos fiscais (em branco), notas fiscais de entrada anos de 2001 a 2003 e disquete com rótulo "nota fiscal de entrada", sem contudo, apresentar dados bancários sob a alegação de estar amparado pela proteção constitucional ao sigilo bancário.*

(...)

*Diante dos fatos apurados, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica fiscalizada, com base nos depósitos bancários não comprovados e caracterizados como omissão de receita, em percentual de 9,6%, alegando ser a escrituração fiscal mantida pelo contribuinte inservível para apurar a receita bruta da empresa e conferir os valores creditados em suas contas correntes, bem como destacando a oportunidade dada ao contribuinte de reescrever seus livros e, finalmente, aplicando a multa agravada de 150% pelo evidente intuito de fraude, definido na legislação.*

(...)

*Contudo, no tocante à multa qualificada, aplicável nos termos do estabelecido pelo art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, a fiscalização não logrou êxito em comprovar e demonstrar plena e inequivocamente a conduta fraudulenta do contribuinte, limitando-se a apontar, em seu Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 618/638, o suposto enquadramento legal da conduta do contribuinte.*

(...)

*Além disso, ainda que se considerasse possível o aperfeiçoamento do lançamento, a não inclusão como rendimentos tributáveis na Declaração de Imposto de Renda dos recursos mantidos em instituições financeiras, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza simples presunção de omissão de rendimentos, mas sendo insuficiente para caracterizar evidente intuito de fraude.*

*Neste sentido, esta E. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento de ser imperiosa a comprovação do elemento doloso e ou fraudulento, para aplicação da multa qualificada.*

(...)

*Pelo exposto, voto por DAR Parcial Provimento ao recurso, para desqualificar a penalidade, reduzindo o percentual da multa de 150% para 75%.*

Bastante clara, neste caso, a divergência de entendimento entre o recorrido e o paradigma. O contexto fático é muito parecido: arbitramento do lucro pela constatação de omissão de receitas apuradas pela falta de escrituração de contas bancárias, cujos depósitos não foram objeto de comprovação por parte da contribuinte, em vários períodos sucessivos. Entretanto, neste caso, entendeu a autoridade julgadora que a simples presunção de omissão de receitas não é suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude, desqualificando a multa aplicada, diferentemente do recorrido que entendeu de forma contrária.

Portanto, nesse caso, deverá a CSRF dirimir a divergência suscitada. Também revela-se despiciendo a análise dos demais paradigmas, haja vista a divergência cabalmente demonstrada.

Cientificada da interposição e do seguimento parcial do Apelo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) ofereceu contrarrazões às fls. 2.509/2.521. Não ataca a admissibilidade, pugnano apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

Tramitado o feito, sobreveio a Resolução n.º 9101-000.110 (fls. 2.523/2.533), por meio do qual essa C. 1ª Turma da CSRF, por unanimidade de votos, decidiu converter o julgamento em diligência, determinando o retorno dos autos à Presidência de Câmara da Turma recorrida para apreciar, em relação à matéria “multa qualificada”, a admissibilidade do paradigma n.º 9101-001.615.

Despacho complementar (fls. 2.535/2.543) considerou o *segundo paradigma* hábil a caracterizar o dissídio em questão. Confira-se:

(...)

Vê-se que o paradigma em questão, Acórdão n.º 9101-001.615, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial, conforme as observações feitas pela recorrente, e que estão acima transcritas.

Em resumo, o voto que orientou o acórdão recorrido foi bem explícito no seu entendimento de que “a penalidade não decorreu da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias ou da falta de apresentação dos livros Caixa e Registro de Inventário, ou mesmo de impropriedades na escrituração, razões que levaram respectivamente à caracterização da omissão de receitas e ao arbitramento do lucro, mas da falta de declaração ao fisco da maior parte das receitas auferidas ao longo de quatro anos-calendário”.

Já o Acórdão paradigma n.º 9101-001.615 entendeu que “a existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada”.

Desse modo, em complementação ao exame de admissibilidade já feito anteriormente, proponho, com base em análise específica do paradigma referido acima (Acórdão n.º 9101-001.615), que também seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à divergência tratada no item “4) Do afastamento da multa qualificada de 150%”.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

(...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdãos enfrentados.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Feitas essas breves considerações iniciais, passaremos a analisar o cabimento do recurso especial em relação às matérias admitidas em juízo prévio de admissibilidade.

### Da nulidade do lançamento complementar

Do voto do acórdão recorrido extrai-se que:

(...)

Faz-se necessário historiar os principais fatos.

Inicialmente, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrentes de omissão de receitas caracterizada pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários não escriturados. Não foram incluídas nas bases de cálculo as transferências interbancárias, conforme informação de fls.1.133/1.136. Com relação ao IRPJ e CSLL, o lucro foi arbitrado em razão da não apresentação dos livros Caixa e Registro de Inventário, obrigatórios para sociedades que optam pela apuração com base no lucro presumido. As receitas declaradas em DIPJ somente foram consideradas no cálculo do adicional do imposto de renda.

Importa dizer que as guias de recolhimento entregues com a impugnação dizem respeito aos débitos apurados pelo contribuinte e já declarados à Receita Federal, não se referindo à apuração decorrente da omissão identificada pela fiscalização, razão pela qual não poderiam ter sido consideradas inicialmente na redução do *quantum* dos créditos tributários constituídos de ofício. Não se pode olvidar que o contribuinte, quando poderia fazê-lo, não comprovou a origem dos valores depositados, de sorte que impossibilitou uma vinculação entre as receitas declaradas e aquelas omitidas. No dizer da autoridade fiscal:

*"(...) Para que eventual valor fosse excluído do montante apurado (omissão de receita), seria necessário que houvesse um documento, por exemplo, uma nota fiscal de venda, que coincidisse, em data e valor, com determinado depósito ou crédito, ou seja, deveria haver uma comprovação por parte do fiscalizado, conforme preceitua o art. 42, da Lei nº 9.430/96. Fato que não consta dos autos.*

Após ter tido conhecimento de ocorrências relatadas pela DRJ – Ribeirão Preto (SP), por meio da Resolução nº 768, de 02/02/07, fls.1.263/1.264, a fiscalização lavrou autos de infração complementares de IRPJ e CSLL (fls.1.322/1.370), de forma a incluir na apuração do lucro arbitrado as receitas já declaradas em DIPJ nos anos-calendário 2001 a 2004.

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Desta feita, no Cálculo final foram levados em conta, de forma a reduzir os tributos devidos, os valores anteriormente constituídos de ofício, bem como os respectivos tributos declarados em DCTF, decorrentes da apuração realizada pelo contribuinte com base no lucro presumido, não se podendo falar em tributação em duplicidade. Como bem explicado na Descrição dos Fatos:

(...)

Assim, na realidade, os autos de infração complementares serviram para a formalização de diferenças que deixaram de ser constituídas quando dos lançamentos originários, o que não se confunde com uma revisão destes, que permaneceram incólumes.

Não há se falar em *reformado in pejus*. A autoridade fiscal, no exercício de sua competência, tão-somente constituiu novos créditos tributários, como determina o art. 142 do CTN, tendo franqueado ao sujeito passivo a apresentação de impugnação. Reforma em prejuízo do recorrente haveria, por exemplo, caso esta Turma restabelesse as exigências que a DRJ afastou. Como visto alhures, a própria legislação autoriza o reexame da escrituração com relação a um período de apuração que já foi objeto de auditoria, o que inclui, naturalmente, formalizar crédito tributário que antes deixou de ser exigido.

Percebe-se, a partir desse trecho da decisão ora recorrida, que o Colegiado *a quo* afastou a nulidade do lançamento complementar por considerar que a fiscalização, sem alterar o critério jurídico que norteou o lançamento originário, apenas exigiu a parcela do IRPJ e CSLL sobre a receita que havia sido declarada, mas que equivocadamente deixou de ser inicialmente computada.

O *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **1301-001.420**), porém, envolve situação fática distinta e incomparável, qual seja, a nulidade de lançamento *complementar por erro de direito*, erro este consistente na alteração do tratamento conferido à parte da receita que já havia sido considerada omitida naquela situação, mas que a própria fiscalização havia qualificada como isenta da COFINS.

Veja-se, nesse sentido, os seguintes excertos desse precedente:

(...)

No Termo de Verificação Fiscal o autuante deixa expresso que, quando da lavratura do auto de infração anterior, seu entendimento era de que a omissão de receita apurada com base na presunção legal seria oriunda da atividade da empresa conforme código CNAE constante do cadastro na SRF, qual seja, o comércio varejista de livros. Por isso, reduziu a zero a alíquota da COFINS para os períodos a partir de dezembro de 2004, nos termos da Lei n.º 11.033/2004. Porém, a partir do julgamento de primeira instância, adotou a interpretação de que a redução da alíquota a zero só seria cabível se a empresa trouxesse elementos comprobatórios de que tais receitas omitidas tiveram origem na atividade principal da empresa, ou seja, o comércio varejista de livros, o que não ocorreu. Em razão disso, lavrou o auto de infração complementar na forma do art. 18 § 3º, do Decreto 70.235/72, para formalizar o crédito tributário relativo aos meses de dezembro de 2004 a dezembro de 2005.

(...)

O fato de não ter sido exigido crédito tributário de COFINS para os meses de dezembro de 2004 a dezembro de 2005 não significa que a autoridade fiscal deixou de cumprir sua dever legal de efetuar o lançamento relativo aos fatos geradores que constatou ter

ocorrido. Apenas, na apuração do tributo devido, mediante aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, o resultado encontrado foi **zero**, porque a autoridade entendeu que a omissão de receitas apurada por presunção deveria ser entendida como proveniente do resultado da atividade do objeto principal da empresa.

Ora, nos termos do que impõe o art. 145 do CTN, estando o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, só poderia ele ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149, entre os quais não está previsto o erro de interpretação cometido pela autoridade lançadora.

Veja-se que não se trata de apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, nem de ocorrência de fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou o lançamento. Não! O que houve foi, simplesmente, um (*possível*) erro na qualificação jurídica dos fatos (erro de direito). E, nesse caso, o lançamento complementar esbarra no comando do art. 146 do CTN, que estabelece que a modificação introduzida, de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Melhor sorte não assiste ao *segundo paradigma* (**Acórdão nº 101-83.485**), o qual reformou decisão de primeira instância que reconheceu a possibilidade jurídica do fisco emitir um “Auto de Infração Complementar” pelo Lucro Arbitrado ante a existência de um lançamento prévio, impugnado, mas feito com base no lucro presumido.

Ou seja, a situação envolvida no segundo julgado evidencia a tentativa do fisco de adotar duas formas de tributação (primeiro o lucro presumido – Auto de Infração originário e segundo pelo lucro arbitrado – “Auto Complementar”) sobre a mesma receita considerada omitida, procedimento este considerado ilegítimo, conforme atesta as seguintes passagens do voto constante desse julgado:

(...)

Como fácil é concluir, antes de qualquer enfrentamento do mérito da matéria sob exame, cabe decidir sobre a existência, num único processo, de dois lançamentos tributários que tenham por base um único fato impositivo. Vale dizer, a título de preliminar cabe indagar se o segundo Auto de Infração é eficaz, produzindo os efeitos jurídicos que lhe são inerentes, sem que, antes, tenha havido decisão em consequência do litígio já inaugurado.

Uma vez impugnada a exigência, observado o prazo prescrito na lei, as questões sobre as quais ver-se o litígio devem ser objeto de decisão pela autoridade competente, sendo certo que, observadas as regras emanadas do Decreto 70.235, de 1972, duas são as alternativas que se colocam para solução da pendência:

- a) o lançamento tributário é considerado total ou parcialmente insubsistente, seja em razão de falhas insanáveis ou em virtude da não concretização da hipótese de incidência do tributo;
- b) o lançamento é considerado procedente, por atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

De qualquer forma, independentemente da opção tomada, o litígio, uma vez inaugurado, impescinde da manifestação da autoridade competente que, no exercício da função jurisdicional, deve dar solução à lide.

Pendente de solução a controvérsia, não poderia o Fisco voltar a Formalizar outro lançamento tributário, ainda que se utilizando do artifício consistente em denominar o Auto de Infração de "instrumento de retifico e ratificação.

Para se constituir o crédito tributário, pelo lançamento, sob o fundamento de que o contribuinte estaria sujeito à tributação com base no lucro arbitrado, primeiro deveria ter sido solucionado o lançamento cujo tributo foi constituído ao fundamento de que a empresa estaria sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido.

Diante do exposto, voto no sentido de que seja declarada a nulidade de todos os atos praticados a partir da primeira impugnação exclusiva.

De uma análise, então, mais atenta dos fatos envolvidos nos acórdãos ora cotejados, forçoso concluir que os julgados tidos como *paradigmas* não possuem similitude fático-jurídica com o caso presente, prejudicando o conhecimento recursal da matéria *nulidade do lançamento complementar*.

#### Da nulidade do lançamento primitivo

O acórdão recorrido afastou a nulidade do *lançamento primitivo* com base nas seguintes razões:

(...)

Com relação à alegação de alteração de critério jurídico, a supostamente impossibilitar o lançamento com relação aos mesmos fatos geradores considerados nos autos de infração primitivos, como dispõe o art.146 do CTN, também não é o caso, pois, repita-se, o que em última análise ocorreu foi a realização de um cálculo inicial indevido. Note-se que nos lançamentos complementares manteve-se a forma de apuração do lucro pela sistemática do arbitramento. Caso receba guarida a tese de defesa, o fisco teria uma única chance para constituir os créditos tributários. Seria tudo ou nada! Mas não se pense que a balança pende eternamente para o lado da Administração Tributária, vez que está sempre premida, caso detecte, por exemplo, erro na apuração da base de calculo, como na presente hipótese, pelo transcurso do prazo decadencial.

A respeito da alegação de defesa no sentido de que erro no *quantum* consubstanciaria um erro substancial, que conduziria à nulidade do auto de infração, não se sustenta por ir de encontro ao que o próprio CTN dispõe em seu artigo 145, quando autoriza a sua alteração em razão, por exemplo, da impugnação do sujeito passivo (inciso 1). Repita-se que os lançamentos complementares não objetivaram sanear os primeiros autos de infração, mas apenas, com relação a um mesmo período de apuração, formalizar exigências que não foram objeto da autuação inicial. Também não há se falar em prejuízo ao contraditório e ampla defesa, vez que o recorrente foi devidamente cientificado dos autos de infração complementares, tendo sido a impugnação e recurso voluntário devidamente conhecidos, quando poderia ter produzido todas as provas que entendeu necessárias ao deslinde da controvérsia.

A propósito, o contribuinte, mesmo após regular intimação, deixou de comprovar a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, o que levou fiscalização a concluir acertadamente pela omissão de receitas, haja vista a presunção estabelecida no art.42 da Lei n.º 9.430/96:

(...)

O que deveria ser excluído da base de cálculo dos lançamentos originais, valor de R\$8.744,10 relativo a março/2002, já foi providenciado pela decisão *a quo*.

(...)

Nessa *segunda matéria*, cumpre de início observar que o juízo de admissibilidade, com fundamento no artigo 67, § 7º, do RICARF<sup>3</sup>, corretamente considerou apenas os primeiros dois acórdãos indicados no *Apelo* como aptos a demonstrar a alegada divergência, descartando os demais invocados na peça recursal.

Entendo, porém, que o *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **203-10.576**) não é apto a demonstrar a alegada divergência, afinal a situação fática de lá envolvia erro no aspecto temporal do fato gerador da COFINS (o fisco considerou o período anual, e não o período mensal previsto em lei), ao passo que aqui tanto o lançamento originário quanto o lançamento complementar levaram em conta o período trimestral aplicável à tributação pelo lucro arbitrado. Não há, assim, como comparar os julgados para o fim pretendido pela Recorrente.

Isso se repete quando da análise do *segundo paradigma* (Acórdão n.º **107-06.757**), o qual também declarou nulo, por erro material, lançamento de IRPJ que pretendeu alterar o período de incidência mensal para anual, situação esta que, conforme visto, não guarda nenhuma proximidade com a presente.

Considerando, então, essas dessemelhanças fáticas, também não conheço da matéria *nulidade do lançamento primitivo*.

#### Da multa qualificada

O acórdão recorrido, por voto de qualidade, manteve a qualificação da multa sob o seguinte fundamento:

(...)

O relato fiscal é explícito quando conclui por uma sistemática omissão de receitas ao longo de 2001 a 2004. Levando-se em consideração que as receitas declaradas (R\$1.648.882,37) não se referem àquelas apuradas pela fiscalização (R\$7.881.743,00), até mesmo porque o contribuinte, regularmente intimado, não conseguiu comprovar minimamente tal vinculação, o que foi oferecido à tributação e informado ao fisco federal por meio das DIPJ representa pouco mais de dezessete por cento do total auferido.

Isto posto, não há se falar em mero erro, pois é bastante improvável que, à vista de depósitos em valores tão expressivos, cuja ausência de comprovação a lei considera os respectivos valores como receitas omitidas, a sociedade tenha deixado de oferecê-las à tributação em quatro anos-calendário sucessivos senão por vontade livre e consciente de subtraí-las do conhecimento das autoridades fiscais.

---

<sup>3</sup> "Art. 67 -

(...)

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

Em diversos julgamentos, tenho firmado entendimento de que aquela fraude reclamada pela redação anterior do art.44, II, da Lei n.º 9.430/96 consubstancia-se no ardil, no embuste, empregados como meios para impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. O fato gerador ocorre e o contribuinte, mediante artifícios, tenta impedir de alguma forma, ou mesmo retardar, que a autoridade o detecte.

Como bem posto na decisão *a quo*, ao subtrair a movimentação bancária da regular escrituração, o procedimento do contribuinte evidencia "*consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos*" enquadrando-se, por exemplo, na conduta descrita no art.71 da Lei n.º 4.502/64.

É possível inferir das provas que alicerçaram a ação fiscal que o contribuinte agiu no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias, da ocorrência do fato gerador. Como entender diferentemente se deixou de sistematicamente escriturar **depósitos bancários que totalizaram mais de 7 milhões de reais**, tendo declarado ao Fisco pouco mais de dezessete por cento das receitas consideradas?

Se restou caracterizado o evidente intuito de fraude, não há se falar na aplicação do Enunciado n.º 14 da Súmula de jurisprudência dominante no CARF ("*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*").

Não é demasiado lembrar que a qualificação da penalidade não decorreu da falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas bancárias ou da falta de apresentação dos livros Caixa e Registro de Inventário, ou mesmo de impropriedades na escrituração, razões que levaram respectivamente à caracterização da omissão de receitas e ao arbitramento do lucro, mas da falta de declaração ao fisco da maior parte das receitas auferidas ao longo de quatro anos-calendários.

(...)

Depreende-se, então, que a fraude pode mesmo ser caracterizada com a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal, ou mesmo omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos.

**Andou bem, portanto, a fiscalização ao qualificar a multa de ofício.**

(...)

Como se nota, foi a *prática reiterada de significativa omissão de receitas* (no caso correspondente a 83%) a razão determinante para o Colegiado *a quo* manter a qualificação da multa nesse caso concreto.

Pois bem.

No que diz respeito ao *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **108-09.438**), este analisou a qualificação da multa no contexto de um lançamento por arbitramento de lucro, decorrente de infração de omissão de receitas também caracterizada por presunção legal com base em depósitos bancários não escriturados e cuja origem não restou comprovada por contribuinte que indevidamente havia se inscrito no Simples.

Nesse contexto, a multa foi desqualificada com base na seguinte motivação:

(...)

Contudo, no tocante à multa qualificada, aplicável nos termos do estabelecido pelo art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, a fiscalização não logrou êxito em comprovar e demonstrar plena e inequivocamente a conduta fraudulenta do contribuinte, limitando-se a apontar, em seu Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 618/ 638, o suposto enquadramento legal da conduta do contribuinte.

Tanto é assim que, quando do julgamento da manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento procedeu ao aperfeiçoamento do lançamento tributário, ao tentar justificar de forma minuciosa a circunstância que levou a fiscalização exasperar a multa de lançamento de ofício de 75% para 150%.

Referido procedimento, entretanto, não pode ser aceito, vez que o ato administrativo de lançamento de ofício deve ser motivado, e não tem o julgador de primeira instância competência para criar, a seu juízo, fundamento justificativo ausente do auto de infração original, sob pena de nulidade formal e cerceamento do direito de defesa, posto que o contribuinte tem o direito de saber por que foi praticado o lançamento tributário contra si, isto é, que fundamentos o justificam, mormente quando se diz respeito a uma imputação penal tributária, a qual, como é sabido no Direito, não se pode alicerçar somente em indícios, ainda que robustos, mas somente indícios. Deve haver a prova inequívoca e insofismável da tipificação de conduta criminosa do agente infrator, com a estrita conformidade dos fatos subsumidos à norma hipotética sancionadora, o que não se verificou na descrição que motiva a imputação penal agravante.

Além disso, ainda que se considerasse possível o aperfeiçoamento do lançamento, a não inclusão como rendimentos tributáveis na Declaração de Imposto de Renda dos recursos mantidos em instituições financeiras, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza simples presunção de omissão de rendimentos, mas sendo insuficiente para caracterizar evidente intuito de fraude.

Neste sentido, esta E. 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes firmou entendimento de ser imperiosa a comprovação do elemento doloso e ou fraudulento, para aplicação da multa qualificada.

Tal entendimento, inclusive, é objeto da Súmula n.º 14 do E. 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, verbis:

*"Súmula 1ª CC n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo."*

Pelo exposto, voto por DAR Parcial Provimento ao recurso, para desqualificar a penalidade, reduzindo o percentual da multa de 150% para 75%.

Verifica-se, assim, que o Colegiado do *primeiro paradigma* afastou a qualificação da multa no caso lá analisado em caso semelhante, mas com base em um fundamento de vício de motivação, o que torna esse precedente inábil a caracterizar a divergência suscitada.

Todavia, quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão n.º **9101-001.615**), entendo que nenhum reparo cabe à admissão do recurso pelo despacho de admissibilidade de fls. 2.535/2.543, razão pela qual conheço da matéria com base nos seus próprios fundamentos.

## Mérito

### Da multa qualificada

A decisão recorrida qualificou a multa de ofício (**de 75% para 150%**) sob a premissa de que a sucessiva omissão de receitas e seu volume revelariam “evidente intuito de fraude”, ensejando, assim, **a duplicação da penalidade**.

Trata-se de tese conhecida do presente Julgador, que já afastou a qualificação da penalidade fundada no critério não jurídico de “prática reiterada” nos julgamentos que participei quando integrante de Turma Ordinária do CARF, na linha dos votos proferidos nos Acórdãos 1201-001.821 (Sessão de 26/07/2017), 1201-002.255 (Sessão de 13/06/2018), 1201-002.273 (Sessão de 14/06/2018), 1201-002.329 (Sessão de 26/07/2018), 1201-003.411 (Sessão de 11/12/2019), dentre outros.

Com base, então, nesses precedentes, e sem prejuízo de alguns complementos, passaremos a expor novamente nossas razões contrárias à qualificação em situações de “pura” omissão de receitas, sejam elas presumidas ou até mesmo oriundas da própria atividade do contribuinte.

Com efeito, a qualificação da multa de ofício encontra-se prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos.

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 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 arts. 71 e 72.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove, além da conduta de não pagar tributo, não declará-lo ou declará-lo de forma inexata, que a contribuinte teve a intenção de esconder que ela própria incorreu na materialidade tributária ou que se valeu de medidas ilícitas para manipular o fato gerador.

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos que buscam dissimular conscientemente qualquer um dos aspectos que dão origem ao nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, impedir o acesso às informações corretas ou induzir a erro o trabalho da fiscalização de atingir a *verdade material*.

Trata-se da prática dos ditos *atos dolosos*, isto é, *fraudulentos*, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

Nesse ponto, é importante não perder de vista que o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) o elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário de não pagar ou postergar o tributo, bem como de não declarar ou apresentar declaração inexata; e (ii) o elemento subjetivo, que corresponde ao dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador tal como ele se deu na “realidade” e que por isso possui reflexo penal.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário consistente no não pagamento do tributo devido ou no descumprimento da respectiva obrigação acessória (*elemento objetivo*). Porém, nem todo ilícito tributário envolve dolo, fraude ou sonegação (*elemento subjetivo*), sem o qual não há que se falar em qualificação da multa.

Dito de outro modo: a sonegação (crime) pressupõe o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão. Mas a recíproca não é verdadeira: o não pagamento de tributo, a não declaração ou sua inexatidão não caracterizam *per se* a sonegação ou fraude.

Nesse caso concreto, salta aos olhos que as receitas omitidas foram caracterizadas a partir de hipótese de presunção legal, a partir do acesso do Fisco em contas bancárias de titularidade da própria contribuinte, situação esta que a meu ver está longe de caracterizar conduta fraudulenta.

Também o fato das receitas não terem sido integralmente declaradas em nada impacta no percentual da multa aplicável aos tributos que deixaram de ser pagos, afinal essa conduta foi justamente o meio de omitir a receita, além do que foi a razão que acabou atraindo a própria fiscalização.

Não houve, repita-se, interposição de pessoa para figurar indevidamente como titular das contas bancárias auditadas, artifício (*dolo*) este que aí sim permitiria a qualificação da multa, como restou consolidado neste Conselho (Súmula CARF n.º 34<sup>4</sup>).

Ainda que a contribuinte, ao não declarar e pagar tributos que potencialmente sabiam ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral ou a ética, aos olhos do Direito esta prática não constitui hipótese de qualificação da penalidade, uma vez que o não pagamento de tributo, a ausência de declaração ou sua declaração configuram justamente as hipóteses tipificadas no Direito Tributário que atraem a aplicação de multa de 75%, prejudicando, portanto, a sua qualificação

A lei, na verdade, não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento, número de meses ou sabe-se lá o quê) enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, de acordo com o que prescreve expressamente o inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, dispositivo este que novamente trago à baila:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I - de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**

Por mais preconceito que se possa ter do volume de receita que foi omitido, sua origem e/ou por quanto tempo o contribuinte apresentou declaração inexata ou não declarou, o fato é que estas condutas são insuficiente, aos olhos da própria lei de regência, para exigir a onerosa multa de ofício de 150%.

### Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a qualificação da multa, reduzindo-a de 150% para 75%, devendo os autos retornarem ao Colegiado *a quo* para exame quanto à decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

---

<sup>4</sup> Súmula CARF n.º 34: "Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas."

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em sua conclusão de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte para reduzir a multa de ofício para 75%, porque aplicada sobre créditos tributários decorrentes das receitas presumidamente omitidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

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

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

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

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

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

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

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

apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

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

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF nº 14, como antes 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 n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 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 n.º 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

**Súmula CARF n.º 25:** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.

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

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

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

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

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo 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 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 Lívia 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 Lívia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-006.321 (Kingsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-006.489 (Geral Expresso Agenciamento de Transportes de Carga Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-006.490 (Jetlog Serviços Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-006.524 (Rock Star Marketing Ltda) 9101-006.525 (Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca), 9101-006.612 (Hotel Thermas Eireli, Relator Gustavo Guimarães da Fonseca) e 9101-006.653 (Comercial da Amazônia Petróleo EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli). 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, suprimir as bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas.* Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão n.º 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

Nestes autos, como se vê no termo de Descrição dos Fatos, integrado ao Auto de Infração às e-fls. 464 e seguintes, a autoridade lançadora apenas enfatiza o volume movimento em contas bancárias à margem da escrituração não apresentada, e conclui pelo arbitramento dos lucros e pela presunção legal de omissão de receitas, sem adicionar elementos que pudesse correlacioná-las com receitas da atividade. Na descrição de fraude somente são registradas características da precariedade dos registros de Entrada, Saída e Apuração do ICMS, a indicar *uma intenção de demonstrar, a terceiros, que a empresa cumpria suas obrigações tributárias.* Ausente aquela demonstração, diante da reiteração, do volume e da precariedade da escrituração fiscal, subsiste a dúvida se as entradas correspondiam a receitas da atividade. Assim, por força do art. 112, inciso II do CTN, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

Por fim, como bem observado pelo I. Relator, com o afastamento da qualificação da penalidade, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação da arguição de decadência sob este novo cenário fático. Embora o retorno não tenha sido requerido em recurso especial, nota-se no relato do acórdão recorrido que a Contribuinte arguiu a contagem do prazo decadencial sob a regra do art. 150, §4º do CTN, e esta foi afastada em razão da constatação de fraude, sem a avaliação dos demais requisitos para sua aplicação. Logo, dirimida a divergência jurisprudencial em favor da Contribuinte quanto à existência de fraude, esta instância especial não tem competência para avaliação, pela primeira vez, das circunstâncias envolvidas na cogitação de homologação tácita de apuração do sujeito passivo.

Estas as razões para concordar com as conclusões do I. Relator e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida, com retorno ao Colegiado *a quo* para exame quanto à decadência.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa