



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13857.000705/2008-63
Recurso nº 111.111 Voluntário
Acórdão nº **1103-00.530 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de outubro de 2011
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente AZEVEDO E RIVERO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ/RIBEIRÃO PRETO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa:

NULIDADE – ACÓRDÃO DE ORIGEM

Inexiste nulidade do acórdão *a quo* por não enfrentamento de questões constitucionais. É defeso àquele órgão apreciar, ainda que *incidenter tantum*, a constitucionalidade de normas legais.

OFENSA AO ART. 148 DO CTN – LUCRO ARBITRADO

O arbitramento é medida extrema, e, por isso, a lei previu as hipóteses de seu cabimento, justamente quando não é possível se apurar o lucro de outra forma, entre as quais se põe a hipótese de escrituração contábil inidônea e imprestável, como no caso vertente. E, para tanto, a lei também delimitou os critérios de arbitramento do lucro, interditando o fisco de arbitrá-lo a seu alvedrio. Inaplicabilidade, *in casu*, do art. 148 do CTN. Este se presta às hipóteses em que o arbitramento e o critério para tanto são definidos pela autoridade fiscal. Aí, sem dúvida, entra em jogo, a contestação e a avaliação contraditória, mediante processo regular próprio.

COEFICIENTE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO - 32% OU 8% - PENALIDADE

A não comprovação de que a recorrente prestara serviços de intermediação de compra e venda de álcool à Onyx não implica que a recorrente não prestara serviços de intermediação de negócios a ninguém. Não há naquilo a pretendida implicação lógica de causa e efeito de que a atividade da recorrente era de revenda de produtos. Na hipótese, dado de fato juridicamente relevante é o motivo da exclusão do Simples, que foi a intermediação de negócios, sem infirmação da recorrente.

Penalidade haveria se não houvesse o arbitramento do lucro, diante da imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente. Desconsiderar sua

escrituração contábil e simplesmente se tributar a omissão de receitas presumida legalmente, sem o arbitramento do lucro implicaria tributar o que renda (lucro) não é; aí se encontraria vitimada a pretensão fiscal. Inexistência de penalidade e correção do coeficiente de 32% para o arbitramento do lucro.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS DO ART. 42 DA LEI 9.430/96

Essa presunção era rechaçada, com razão, quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti*, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. A Lei 9.430/96, por seu art. 42, guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos bancários sem comprovação de origem, devidamente individualizados, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica. Inexistência de ilegalidade no caso vertente.

Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites. Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, e a Súmula CARF nº 2.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

As notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo simplesmente mostra a venda de álcool hidratado por aquela a dezenas de postos de revendedores de combustíveis. E, em diligência levada a efeito pelo autuante na Onyx Brasileira de Petróleo, não há relação entre ela e a recorrente, conforme o Livro Diário daquela, e sequer a recorrente figura no plano de contas daquela. Não há suporte documental algum aos lançamentos contábeis, além de vários deles serem erráticos. Comprovação da origem dos depósitos bancários não levada a efeito.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A prática de não registrar a movimentação financeira havida em conta-corrente bancária na contabilidade (completa ou simplificada) ou então seu registro em forma de obscurecimento da tributação das receitas espelhadas nestes recursos, assim entendida a ausência do trânsito deles em contas de resultado, evidencia o intuito doloso de ocultar a obrigação tributária principal, o que implica na qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator) e Cristiane Silva Costa, que votaram pela redução da multa de ofício para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Sérgio Gomes.

(assinado digitalmente)

Processo nº 13857.000705/2008-63
Acórdão n.º **1103-00.530**

S1-C1T3
Fl. 826

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator.

(assinado digitalmente)

José Sérgio Gomes – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa, Marcelo Baeta Ippólito e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o processo de autos de infração de IRPJ (fls. 601 a 606), no valor de R\$ 568.865,56; CSL (fls. 636 a 641), no valor de R\$ 77.053,91; PIS (fls. 613 a 618), no valor de R\$ 40.141,89 e COFINS (fls. 625 a 629), no valor de R\$ 185.270,46. além de multa e juros de mora.

Foi apurada omissão de receita de prestação de serviços, depósitos bancários de origem não comprovada e receita escriturada mas não tributada, fatos estes ocorridos em 2004. Tendo em vista que o recorrente não mantinha escrituração regular, foi arbitrado o lucro.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 646 a 682), a recorrente, desde sua constituição, alterou sua atividade por diversas vezes. Em 31/01/2008, a pessoa jurídica passou a ser sociedade unipessoal, com Haastari Pimentel de Azevedo o único integrante do seu quadro social.

Intimado a comprovar a origem dos recursos creditados em suas contas bancárias, a recorrente apresentou cópias de centenas de notas fiscais emitidas pela distribuidora Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.

Constatou a autoridade autuante que nenhuma das notas fiscais da distribuidora Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., ou a soma delas, coincide com os valores dos depósitos e créditos ingressados nas contas bancárias do recorrente. Ademais, as datas de emissão da grande maioria das notas fiscais divergem das datas de ingresso dos recursos. As justificativas apresentadas pelo recorrente para estas inconsistências são genéricas e desacompanhadas de prova documental. Não restou comprovado qualquer vínculo entre a emissora das notas fiscais e/ou destinatários dos produtos com a recorrente. Muitos depósitos nas contas bancárias, consoante os respectivos históricos, foram efetuados pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda. Portanto, não tem lógica a apresentação de notas fiscais emitidas por esta, já isto significaria que o remetente dos recursos financeiros estaria pagando pelo álcool que ele mesmo vendeu.

Em diligência realizada na distribuidora Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., constatou a autoridade autuante que nos livros desta empresa não há qualquer elemento que indique a relação dela com o recorrente. Apurou-se que Haastari Pimentel de Azevedo, sócio da Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., é irmão de Pérsida Silva Azevedo e cônjuge de Cláudia Rosales Rivero, sócia do recorrente fiscalizado no ano de 2004. O próprio Haastari Pimentel de Azevedo também passou a integrar o quadro societário do recorrente em 3/06/2006, tornando-se, a partir de 31/01/2008, seu único sócio. Resta evidenciado, assim, que as notas fiscais apresentadas foram obtidas em razão das relações familiares dos sócios.

Estes fatos levaram a autoridade autuante a concluir que os depósitos bancários não tiveram sua origem comprovada, razão pela qual foram reputados receitas omitidas.

Tendo em vista que a atividade desenvolvida pela recorrente não lhe permite a opção pelo Simples, foi efetuada sua exclusão deste sistema. O recorrente não apresentou manifestação de inconformidade a respeito de sua exclusão do Simples.

Em razão de sua exclusão do Simples, a recorrente foi intimado a apresentar sua escrituração contábil e fiscal. Constatou a autoridade autuante que o Livro Diário originalmente apresentado não continha a movimentação bancária apurada.

O recorrente escriturou novo Livro Diário, constatando a autoridade autuante que neste Livro não foi contabilizada a movimentação financeira realizada por meio do Banco do Brasil e por meio do Banco Banif Primus. Além disso, em contrapartida aos lançamentos a débito da conta de ativo “Bancos”, foram contabilizados créditos na conta de passivo “Valores de Terceiros”, sem que seja possível identificar quem são estes terceiros. Foram, ainda, identificados diversos equívocos nos lançamentos contábeis, tais como o lançamento a débito na conta de passivo (Valores de Terceiros), em contrapartida a crédito na conta de ativo (Bancos), para representar depósitos e créditos bancários.

Restou, assim, comprovado que os vícios, erros, inconsistências e deficiências insanáveis apuradas comprometem completamente a escrituração contábil, impossibilitando a apuração do imposto de renda pelo lucro real, razão pela qual foi arbitrado o lucro, adotando-se os percentuais aplicáveis à atividade de intermediação de negócios.

As receitas escrituradas no Livro Diário antes da ação fiscal coincidem com os valores informados na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, relativa ao ano-calendário de 2004. Em razão da exclusão do Simples, estas receitas foram computadas para a apuração do lucro arbitrado, mas a multa aplicada sobre os créditos foi de 75%, já que a escrituração dos valores e sua inclusão da Declaração Simplificada descaracteriza conduta dolosa.

Também foram reputadas receitas omitidas os valores das receitas contabilizadas no Livro Diário escriturado após o início da ação fiscal, no montante que excedeu as receitas contabilizadas no Livro Diário escriturado antes do início da ação fiscal.

Sobre a parcela dos tributos apurados com base nestas receitas, bem como com base nas receitas omitidas apuradas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, foi aplicada multa qualificada.

A conduta dolosa restou caracterizada sob diversos aspectos. A recorrente infringiu o contrato social, omitindo do fisco sua verdadeira atividade, com o objetivo de ocultar suas operações do controle fiscal, eximindo-se do recolhimento dos impostos e contribuições devidos. Ademais, os créditos e depósitos bancários foram totalmente omitidos no Livro Diário escriturado antes do início da ação fiscal. Inclusive no Livro Diário escriturado após o início da ação fiscal, houve omissão da movimentação financeira realizada por meio do Banco do Brasil e do Banco Banif Primus, caracterizando, em tese, a ocorrência de crime de sonegação fiscal e de crime contra a ordem tributária. Além disso, as notas fiscais da Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., apresentadas pela recorrente no curso da ação fiscal, não correspondem às operações registradas na contabilidade, de modo que foram apresentadas com o fim de encobrir os depósitos e créditos registrados nos extratos bancários, configurando, em tese, falsidade ideológica e simulação de operações.

Também as diferenças apuradas entre os valores contabilizados nos Livros Diário escriturados antes e depois do início da ação fiscal revelam, em tese, a ocorrência de sonegação fiscal e de crime contra a ordem tributária. Finalmente, o ingresso de recursos não comprovados em suas contas bancárias represente quase 16 vezes mais do que as receitas declaradas, de modo que seria absurdo considerar esta divergência como simples erro, restando caracterizada conduta dolosa, consistente na omissão de informações ao fisco, com o fim de deixar de recolher os tributos devidos.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 26/06/2008, a recorrente apresentou, em 28/07/2008, a impugnação de fls. 687 a 720, na qual deduz as alegações a seguir sintetizadas.

Alega a recorrente extensas considerações acerca dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, para concluir que a presunção de omissão de receitas deve ser afastada, por falta de comprovação documental ou fática de que os recursos movimentados em contas-correntes representam receitas não contabilizadas.

Aduz a recorrente que a autoridade autuante não avaliou as particularidades de sua atividade, agindo segundo suas próprias convicções e afastando-se dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva e violando o disposto no art. 142 do CTN.

O art. 10, II, do Decreto 70.235/72 prescreve que o auto de infração deve ser lavrado no local de verificação da falta e deve conter a indicação do local da lavratura. Assim, o auto de infração deve ser lavrado no estabelecimento da recorrente, já que é neste local que, supostamente, teria ocorrido a infração à legislação tributária. No presente processo administrativo, porém, os autos de infração foram lavrados na sede da Delegacia da Receita Federal em Araraquara, de modo que a norma acima referida foi violada, causando a nulidade do lançamento.

A recorrente elabora arrazoado acerca do sigilo bancário e do direito à intimidade. Afirmar que as informações obtidas junto às instituições financeiras não são suficientes para demonstrar que os valores movimentados nas contas correntes representam receitas omitidas. Aduz que as provas colhidas junto às instituições financeiras são ilícitas, pois não houve autorização judicial para colhê-las.

Apenas a receita omitida deve compor o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, não podendo ser adicionada a outras receitas regularmente contabilizadas e já oferecidas à tributação. Os livros e documentos fiscais foram todos postos à disposição da autoridade administrativa antes do encerramento da ação fiscal. Afirmar que a escrituração de livros contábeis e fiscais só se tornou obrigatória no curso da ação fiscal, já que houve a exclusão do Simples em 9/01/2007. Esta exclusão somente projeta seus efeitos para períodos posteriores, sendo inadmissível a retroação para atingir operações já realizadas sob o manto da Lei 9.317/96.

A receita tributável resume-se apenas à comissão recebida pela realização do agenciamento/intermediação na comercialização de álcool hidratado, já que os valores creditados em conta corrente e repassados aos respectivos distribuidores de combustíveis foram devidamente tributados nos estabelecimentos comerciantes. As divergências apontadas pela

autoridade autuante foram devidamente esclarecidas, mediante demonstração das oscilações de volume do álcool em razão da temperatura nos momentos de carregamento e descarregamento de mercadoria.

Não há nos autos evidência de fraude, simulação ou conluio praticado com a finalidade de reduzir ou suprimir tributo, hábil a autorizar a aplicação de multa qualificada. O art. 112 do CTN determina que a autoridade administrativa observe a legislação mais benéfica ao contribuinte, especialmente quanto à aplicação de penalidades pecuniárias. Não houve demonstração da prática de atos fraudulentos ou simulados. Nos termos da Súmula 14 do 1º Conselho de Contribuintes, a simples apuração de omissão de receita não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A autoridade autuante não considerou os pagamentos tempestivos de obrigações tributárias. Devem ser deduzidos os montantes dos tributos declarados e recolhidos. Neste sentido, pede o contribuinte que seja apresentada a DIPJ por ele entregue para o ano-calendário de 2004 e requer a indicação, em forma de certidão, dos recolhimentos de tributos e contribuições federais por ele promovidos para este mesmo ano.

Por fim, pede o recorrente que seja determinado à autoridade administrativa que preste as necessárias informações acerca da lavratura dos autos de infração e da impugnação apresentada. Requer integral provimento ao seu recurso, e, alternativamente, pede o reconhecimento da ilegalidade do arbitramento do lucro, a determinação da dedução dos valores oportunamente recolhidos e a redução da multa punitiva.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 20/10/2008 acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento, excluindo-se apenas os valores já recolhidos consoante a sistemática do Simples. A seguir, seguem os fundamentos sintetizados.

A alegação do recorrente de que o local da lavratura não pode ser a repartição é incabível, pois o art. 10 do Decreto 70.235/72 diz que o auto de infração deve ser lavrado no local de verificação da falta. Não está escrito neste dispositivo, nem em qualquer outra norma legal vigente, que o auto de infração deva ser lavrado no estabelecimento ou domicílio do contribuinte.

Não se pode acolher a alegação que pleiteia a nulidade do lançamento por infração à garantia constitucional, pois a questão do sigilo bancário já foi amplamente discutida na esfera judicial. Antes da edição da Lei Complementar 105/2001, parece haver sido pacificado o entendimento de que o sigilo bancário seria garantia fundamental das pessoas, insculpido no art. 5º da CF, embora a legislação desde o CTN já excepcionasse tal sigilo para a administração tributária, conforme previsto no art. 197, II, que deve ser interpretada como norma específica quanto ao disposto no art. 38, § 5º, da Lei 4.595/1964, que dispõe sobre a política e as instituições monetárias bancárias e creditícias e cria o Conselho Monetário Nacional.

Foi aplicada a presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, já que ficou comprovado que a recorrente não comprovou a origem dos depósitos bancários.

Sobre sua inconformidade contra o art. 42 da Lei 9.430/96, cabe esclarecer que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional. Esta competência é do Poder Judiciário, cabendo à Administração somente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento.

Equivoca-se a recorrente ao afirmar que apenas a receita omitida deve compor o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, não podendo ser adicionada a outras receitas regularmente contabilizadas e já oferecidas à tributação. As receitas já declaradas pelo recorrente foram por ele submetidas à tributação consoante a sistemática do Simples. Ora, uma vez realizada a exclusão do Simples, não há que se falar em manutenção desta sistemática de apuração dos tributos e contribuições. Os tributos são apurados sobre uma única base de cálculo e, portanto, por um único método de apuração.

Assiste razão à recorrente no tocante a sua alegação de que os valores recolhidos consoante a sistemática do Simples devem ser abatidos para a apuração dos créditos tributários devidos consoante sistemática de apuração diversa.

Em relação a aplicação da multa qualificada, restou comprovado por diversos motivos, o evidente intuito de fraude da recorrente.

Devidamente intimada (fl. 776), apresentou o recorrente recurso voluntário (fls. 779 a 796) em 16/12/2008, alegando, em síntese, o que segue.

Alega a recorrente que a presunção legal é incompatível com o princípio da capacidade contributiva tributária (art. 145, § 1º, CF) e com a garantia da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF). A Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos tem como sustentáculo a garantia da estrita legalidade tributária e o princípio da capacidade contributiva, sendo irrelevante para a sua validade as disposições supervenientes, especialmente a Lei 9.430/96, porque não houve alteração da hipótese de incidência dos tributos lançados.

Ao descaracterizar a escrituração contábil para promover o arbitramento do lucro, afirmou a autoridade fiscal que a recorrente desvirtuou o objeto indicado em seu contrato social passando a exercer verdadeira função de comerciante, o que afasta a apuração do lucro e da contribuição social pela aplicação da alíquota de 32% acrescida do percentual de arbitramento.

Os argumentos são incompatíveis entre si, pois, sendo a recorrente intermediadora de negócios, sua receita não é representada pela totalidade dos negócios movimentados. Sendo comerciante, o percentual de apuração do lucro presumido é de 8%.

Não restou caracterizado nenhum dos elementos do art. 148 do CTN que ensejassem o arbitramento do lucro. O arbitramento resultou na aplicação de dupla penalidade à recorrente, que, além do agravamento da alíquota aplicada à base de cálculo, foi penalizada pela aplicação da multa punitiva.

Ainda, aduz que a ausência de escrituração contábil dos extratos da conta corrente não são motivação suficiente para agravamento da multa punitiva, pois os fatos decorrem de mera presunção, não havendo qualquer caracterização de dolo.

Requer o integral provimento do recurso para:

- Declarar a nulidade da decisão administrativa por ausência de enfrentamento das questões constitucionais debatidas nos autos;
- Reconhecer a nulidade do lançamento tributário ante a obtenção de prova ilícita, ou ainda, ante a ausência de efetiva demonstração dos fatos geradores da obrigação tributária lançada;
- Declarar a ilegalidade do arbitramento do lucro ante a ausência de elementos necessários a descaracterização da escrituração contábil;
- Determinar a redução da multa punitiva ante a inequívoca ausência de caracterização do intuito de fraudar o Erário Público.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

De início, observo que a recorrente não articulou em sua peça recursiva preliminar de nulidade por ofensa a direito fundamental ao sigilo bancário, por aplicação do art. 6º da Lei Complementar 105/01.

Até porque os extratos bancários foram fornecidos à fiscalização pela própria recorrente, não se tendo aplicado o art. 6º da Lei Complementar 105/01, regulamentado pelo Decreto 3.724/01. Vale dizer, não houve emissão de RMF (Requisição de Movimentação Financeira) às instituições financeiras, nos termos do Decreto 3.724/01 e da Portaria MF 180/01, para fornecimento dos dados bancários da recorrente.

Ademais, não se há de falar em violação a direito fundamental ao sigilo bancário, quando o *próprio titular desse direito fornece os extratos bancários* à fiscalização. Isso, salvo quando constatado vício de consentimento no negócio jurídico autorizativo da recorrente, ou melhor, *vício de consentimento* no negócio jurídico de tradição de dados da recorrente, por dolo, coação, ou erro substancial – já que dos vícios de lesão e de estado de perigo não se hão de cogitar nesse negócio jurídico.

E não entrevejo tais vícios de consentimento no caso vertente.

Postula a recorrente nulidade do acórdão de origem por não enfrentamento das questões constitucionais postas.

Rejeito essa preliminar de nulidade. Àquele órgão julgador é defeso apreciar, ainda que *incidenter tantum* a constitucionalidade das normas legais, de modo que não houve omissão do órgão julgador *a quo* sobre a matéria constitucional.

A recorrente articula ilegalidade da presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96, ilegalidade no arbitramento do lucro e a inaplicabilidade do coeficiente de arbitramento do lucro de 32% acrescidos de 20%.

A Súmula 182 do antigo TFR, invocada pela recorrente, foi editada antes da criação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Essa presunção era rechaçada quando era empregada pela autoridade fiscal como se fosse uma presunção *hominis* ou *facti* ou comum, com base no *id quod plerumque fit* (naquilo que geralmente acontece), sem o aprofundamento da investigação para estabelecer o nexo causal entre os depósitos bancários e a receita omitida. Aí eram meros indícios, insuficientes para dar amparo a presunção de omissão de receitas.

Isso mudou com a superveniência da Lei 9.430/96, que, em seu art. 42, **guindou em presunção legal, *juris tantum*, de omissão de receitas os depósitos ou créditos**

bancários sem comprovação de origem, mediante prévia e regular intimação da pessoa física ou jurídica¹.

A partir da vigência do art. 42 da Lei 9.430/96, desde que cumpridos os requisitos previstos nesse preceito, houve o estabelecimento de presunção legal de omissão de receitas, com inversão do ônus da prova ao sujeito passivo. Não se trata mais de presunção que resulte de iniciativa criativa e original do fisco. Sequer se cuida de presunção *hominis* ou *facti*.

Para a presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários, é *condicio juris* a individualização dos créditos, e a prévia e regular intimação do sujeito passivo para comprovação da origem dos valores depositados ou creditado, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/96 (reproduzido no art. 287 do RIR/99). Na ausência de um desses requisitos, fica derruída essa presunção legal, restando fulminada de nulidade a pretensão naquela apoiada. É como entendo.

Compulsando os autos, vejo que os requisitos legais se encontram presentes, havendo intimação para comprovação dos créditos bancários, após a exclusão das transferências de recursos entre contas de mesma titularidade, dos resgates de aplicações financeiras, dos estornos de lançamentos, dos cheques devolvidos, dos empréstimos bancários.

Na presunção legal (e não *facti*) em comentário, o nexó lógico e causal entre o fato conhecido (créditos bancários sem origem comprovada ou não levados à tributação) e o fato desconhecido (receitas auferidas) são estabelecidos pela lei. À autoridade fiscal compete demonstrar adequada e cuidadosamente o suporte fático da hipótese legal presuntiva, com a individualização dos créditos e intimar o contribuinte para que ele os esclareça e comprove sua origem.

¹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º. Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97)

§ 4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Daí se cuidar de presunção legal de omissão de receitas, ilidível diante de contraprova do contribuinte (inversão do ônus da prova).

Questão diversa é se a referida presunção legal passa ou não pelo teste de constitucionalidade e em que limites. Porém, isso é matéria que não pode ser enfrentada por este juízo, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, e a Súmula CARF nº 2 (conforme consolidação das Súmulas do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF, dada no Anexo II da Portaria CARF 49/10).

Não há, pois, a ilegalidade da presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada do art. 42 da Lei 9.30/96.

Para comprovar a origem dos depósitos bancários, a recorrente apresentara, na fase de lançamento, notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda. e insiste na comprovação dos depósitos bancários com base nessa documentação.

Ora, se tais notas fiscais, *de per se*, fossem preordenadas a comprovar a origem dos depósitos bancários da recorrente, seria reconhecer que a Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., ao vender álcool hidratado (as notas fiscais por ela emitidas), pagou pelo que vendeu ao recorrente! O absurdo salta aos olhos.

Por outro lado, as notas fiscais em questão não ostentam valores coincidentes com os dos depósitos bancários e tampouco entre as datas de ambos. O que já seria forte indicativo de que os recursos depositados nas contas bancárias da recorrente não seriam valores recebidos por conta da Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., por intermediação na venda de álcool, para serem transferidos à Onyx. Mas, como constatado pelo autuante, muitos dos depósitos bancários nas contas do recorrente foram feitos pela Onyx Brasileira de Petróleo! Como poderiam ser, pois, recursos recebidos pela recorrente, por conta da Onyx?

Mais. Em diligência levada a efeito pelo autuante na Onyx Brasileira de Petróleo, não há relação entre ela e a recorrente, conforme o Livro Diário daquela, e sequer a recorrente figura no plano de contas daquela.

Simplemente, as notas fiscais apresentadas pela recorrente ostentam a venda de álcool hidratado pela Onyx, como distribuidora, *a dezenas de compradores*, os postos revendedores de combustíveis.

Já, após a apresentação do Livro Diário pela recorrente, reescriturado após o início do procedimento fiscal, o autuante constatou que somente a movimentação financeira no Banco Bradesco havia sido escriturada. Não foram escrituradas as movimentações bancárias no Banco do Brasil e no Banco Banif Primus. E, ainda assim, a escrituração constante no Diário é a seguinte.

Quanto aos depósitos bancários:

D – 1.1.1.02.0001 – BANCOS (ATIVO)

C – 2.2.2.02.0012 – VALORES DE TERCEIROS (PASSIVO)

Quanto às saídas de recursos da conta bancária:

D – 2.2.2.02.0012 – VALORES DE TERCEIROS (PASSIVO)

C – 1.1.1.02.0001 – BANCOS (ATIVO)

Mas os históricos desses lançamentos contábeis não identificam esses terceiros, a quem seriam repassados os valores (ou a quem pertenceriam os valores), contendo somente a descrição: *“VALORES DE TERCEIROS, VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS EM NOSSA CONTA CORRENTE PERTENCENTES AOS NOSSOS TOMADORES DE SERVIÇOS CONFORME SUA NOTA FISCAL EM ANEXO.”*

Quais notas fiscais? Foram apresentadas as mesmas notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda. Entretanto, em diligência feita à Onyx, não foi constatado nenhum lançamento em seu Diário correspondente a valor devido e/ou repassado pela recorrente.

Ainda assim, a recorrente foi intimada a apresentar a documentação suporte para os referidos lançamentos contábeis, precisamente, a que identifica os terceiros indicados nos lançamentos contábeis. A isso a recorrente não trouxe nenhuma documentação que justificasse aqueles lançamentos contábeis, fora as já apresentadas notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda.

Ou seja, a escrituração contábil não comprovou a origem dos depósitos bancários da recorrente. Mais. Revela escrituração contábil que procurou ocultar a *real origem dos depósitos bancários*, pois se vê que a conta do passivo 2.2.2.02.0012 – VALORES DE TERCEIROS foi utilizada somente para dar cobertura ao ingresso dos recursos e, depois, à saída de recursos da conta bancária da recorrente.

Foi também constatado pela fiscalização que 2 depósitos bancários na conta 114.860-5 no Banco Bradesco, com histórico no extrato de “depósito em dinheiro Onyx”, tiveram o seguinte lançamentos contábil:

D – 1.1.1.02.0001 – BANCOS (ATIVO)

C – 1.1.1.02.0007 – BANCOS (ATIVO)

A conta 1.1.1.02.007 – BANCOS é relativa à conta corrente bancária 12243-0 no Banco Bradesco. Quer dizer, a contrapartida (origem) do depósito em dinheiro, supostamente feito *pela Onyx*, foi a *saída de recursos* (crédito contábil) *de outra conta bancária da recorrente!* A isso, a recorrente se limitou a dizer que o lançamento contábil estava errado e que o correto seria a contrapartida a crédito na conta do passivo 2.2.2.02.0012 – VALORES DE TERCEIROS.

Mais. Conforme detectado pela fiscalização, há inúmeros depósitos bancários na conta corrente 114.860-5 no Banco Bradesco em que os lançamentos contábeis que os escrituram são:

D – 2.2.2.02.0012 – VALORES DE TERCEIROS (PASSIVO)

C – 1.1.1.02.0001 – BANCOS (ATIVO)

Exatamente o contrário de uma escrituração de ingresso de recursos! Quer dizer, lançou-se *saída de recursos da conta banco em contrapartida à baixa do passivo de valores de terceiros!* A isso, igualmente a recorrente se limitou a dizer que os lançamentos contábeis foram registrados erroneamente.

Tudo quanto ficou exposto até agora indica claramente a falta de comprovação da origem dos créditos bancários, o que conduziu à aplicação da hipótese legal de presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96.

Ainda, do que se deduziu, fica evidente a imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente, o que levou o autuante ao arbitramento do lucro.

Cabe, outrossim, enfrentar a irresignação da recorrente quanto ao lucro arbitrado.

Invoca a recorrente o art. 148 do CTN, ou melhor, ofensa ao preceito nele contido:

Art. 148. *Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, **ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.***

Já se viu sobre a imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente.

Daí é que vem a lei tributária (art. 47 da Lei 8.981/95), para estabelecer e *delimitar as hipóteses em que cabe o arbitramento* do lucro, reproduzidas no art. 530 do RIR/99:

Art. 530. *O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A lei, pois, *fechou detalhadamente* as hipóteses em que o arbitramento é cabível. E, da dicção legal, reproduzida no art. 530 do RIR/99, vê-se que o arbitramento só encontra permissivo justamente quando não há elementos hábeis da contribuinte, para se chegar ao lucro tributável.

Sabe-se que o arbitramento é medida extrema, e, por isso, a lei previu as hipóteses de seu cabimento, justamente quando não é possível se apurar o lucro de outra forma. E, para tanto, a lei *delimitou os critérios* de arbitramento do lucro, *interditando o fisco de arbitrá-lo a seu alvedrio*.

Vale dizer, a lei fixou os critérios de arbitramento do lucro, impedindo o fisco de arbitrar o lucro segundo critério que ele repute conveniente ou adequado.

De mais a mais, reputo que a lei estabeleceu critérios bastante razoáveis para a medida do arbitramento do lucro: art. 27 da Lei 9.430/96; arts. 15 e 16, da Lei 9.249/95; e art. 51 da Lei 8.981/95. Faço esta observação apenas em caráter incidental, pois se cuida de outra questão.

Resulta obviado, pois, a inaplicabilidade do *art. 148 do CTN* ao caso vertente. *Este* se presta às hipóteses em que o *arbitramento* e o *critério para tanto* são definidos *pela autoridade fiscal*. Aí, sem dúvida, *entra em jogo, a contestação e a avaliação contraditória*, mediante processo regular próprio.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso quanto às questões da presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem incomprovada e da ilegalidade do arbitramento.

Como disse, a recorrente também lançou seu inconformismo em relação ao coeficiente de arbitramento do lucro: 32% acrescidos de 20%, para fins de IRPJ.

Alega que a fiscalização desconsiderou os negócios feitos em favor de Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., mas ao mesmo tempo considerou que a atividade da recorrente era de prestação de serviços de intermediação, e não de efetiva comerciante dos produtos. Com isso, a fiscalização foi contraditória, ao considerar somente para fins de arbitramento do lucro que a atividade da recorrente era de intermediação.

Noutro ângulo, a fiscalização, ao descaracterizar a escrituração contábil da recorrente, teria reconhecido que a atividade por ela exercida não era a de intermediação, mas de efetivo comerciante, o que interditaria a aplicação do coeficiente próprio à prestação de serviços (32%).

Passo a examinar a questão.

A recorrente foi excluída do regime simplificado pelo seguinte *motivo*: exercício de atividades vedadas para o ingresso no Simples federal, no caso, *intermediação de negócios*. A exclusão do regime simplificado se deu mediante a expedição do Ato Declaratório Executivo DRF/AQA nº 1, de 9/01/07, publicado no DOU de 10/01/07.

Curial registrar que a recorrente *não infirmou* sua exclusão do Simples federal. Reitere-se: a recorrente não contestou sua exclusão do Simples federal, com fundamento no motivo exposto.

Em 14/11/06, a recorrente fez considerações sobre sua atividade operacional à fiscalização (fls. 243 e 244), dos quais destaco:

1. A empresa quando de sua constituição iniciou suas atividades como comerciante varejista de óleo lubrificante, contudo jamais iniciou tal atividade por diversos problemas, tais como fiscais em relação a inscrição estadual e outros, assim por diversas vezes alterou sua atividade, como pode ser constatado nas alterações contratuais, mas de fato só realizou a atividade de intermediação de negócios em compra e venda de álcool, ou seja, somente como prestadora de serviços, recebendo corretagem pela venda de álcool.

2. Hoje a empresa constituída sob forma de Holding, apenas participa de outras empresas do grupo.

(...)

4. Desta forma, sua atividade era única e exclusivamente de intermediação junto a terceiro, quer seja na compra quer seja na venda de álcool. (grifamos)

Por conta dessa declaração prestada pela recorrente, ela foi intimada sobre a vedação ao regime simplificado, consoante Termo de Intimação Fiscal nº 3/004/2006 (fls. 249 e 250). E, em resposta, de 4/01/07 (fl. 251), a recorrente informou que passou a funcionar a partir de outubro de 2003 e que, desde então, ela realiza a intermediação de negócios, e que por não ter sido devidamente orientada pelo contador, procurou se enquadrar no regime do Simples.

Ora, o fato de o autuante haver considerado inidônea a escrituração contábil da recorrente, e de as notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., apresentadas pela recorrente, não se prestarem à comprovação da origem dos depósitos bancários, isso não implica reconhecer a atividade da recorrente de comerciante.

Tais detecções da fiscalização não conduzem ao reconhecimento da atividade de comerciante, numa relação ou *implicação lógica de causa e efeito*.

A não comprovação de que a recorrente prestara serviços de intermediação de compra e venda de álcool à Onyx *não implica* que a recorrente não prestara serviços de intermediação de negócios a ninguém. Não há naquilo a pretendida implicação lógica de causa e efeito.

Os dados coletados pela fiscalização, precisamente, as declarações da recorrente que motivaram a exclusão do Simples federal, e a não contestação da recorrente da exclusão desse regime, isso é o que concorre para o entendimento de que a atividade da recorrente era de intermediação de negócios, assim, de prestação de serviços.

Em nenhum momento o autuante afirmara que a atividade desenvolvida pela recorrente era a de comercialização de produtos, por conta da imprestabilidade de sua escrituração contábil e de as notas fiscais emitidas pela Onyx Brasileira de Petróleo Ltda. não justificarem a origem dos depósitos bancários da recorrente. Aliás, o que o autuante disse e detectou foi a circunstância de tais notas fiscais não terem nenhuma relação ou vínculo com a recorrente, após a diligência feita na Onyx Brasileira de Petróleo Ltda., com a análise de seu Livro Diário.

Se houvesse tal constatação ou afirmação da fiscalização (atividade de comércio de produtos), aí sim seria resultaria derruída a aplicação do coeficiente de 32% (acrescidos de 20%, no caso de IRPJ) para arbitramento do lucro. É como entendo.

Mas, aqui, dado de fato juridicamente relevante é o *motivo* da exclusão do Simples, que foi a intermediação de negócios; exclusão que *não foi impugnada* pela recorrente.

Também, a diverso senso do arguido pela recorrente, o arbitramento do lucro não representou penalidade a ela.

Penalidade haveria se não houvesse o arbitramento do lucro, diante da imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente.

Aí, sim, desconsiderar sua escrituração contábil e simplesmente se tributar a omissão de receitas presumida legalmente, sem o arbitramento do lucro (= aplicarem-se as alíquotas de IRPJ e de CSL sobre as receitas omitidas), implicaria tributar o que renda (lucro) não é. Aí caberia se encontraria vitimada a pretensão fiscal.

Nessa linha de considerações, nego provimento ao recurso sobre a questão do coeficiente de arbitramento do lucro.

Prossigo, com o exame da questão da multa qualificada aplicada em relação às receitas omitidas por presunção legal e às receitas consideradas omitidas correspondentes à diferença entre as receitas escrituradas antes do início da fiscalização e após o início desta.

As infrações pressupostas nos arts. 71 a 73, da Lei 4.502/64² constituem elemento normativo do tipo da multa qualificada do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96. E as

² 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.

referidas infrações reclamam o concurso de dolo. O elemento subjetivo também integra o tipo da multa qualificada administrativa.

Já tive oportunidade de dizer, em inúmeras ocasiões que, para mim, o elemento subjetivo do tipo exigido é o dolo específico, e não o dolo genérico, muito menos o dolo eventual. Quer dizer, entendo que o tipo da multa qualificada em comentário reclama a vontade da conduta descrita e a finalidade do resultado condenado (que é o concurso do dolo específico).

E a vontade e a intenção não se confundem. A vontade é muito mais psicológica ao passo que a intenção é racional.

A falta de apresentação de declarações ou suas apresentações com conteúdo incorreto, por si, não informam dolo específico da fraude ou da ocultação de fatos geradores de tributos. Assim entendo.

Bem se sabe que a presunção legal de omissão de receitas não autoriza, *de per se*, a aplicação da multa qualificada, ou seja, o juízo de que houve concurso de dolo no comportamento infracional. Como disse, a meu ver, o juízo da concorrência de dolo específico. Aliás, constitui matéria sumulada no CARF: Súmula CARF nº 25 consolidada pela Portaria CARF 52/10³.

No caso vertente, a omissão de receitas por presunção legal foi detectada durante o ano-calendário de 2004. Vale dizer, não foi comprovada a omissão presumida de receitas durante um *iter* significativo a dar relevo de prática reiterada.

Diante disso, não vejo aqui elementos suficientes que me permitam concluir que houve o concurso de dolo específico na conduta infracional da recorrente.

Por tais razões, dou provimento ao recurso para afastar a multa qualificada.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para afastar a multa qualificada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 3 de outubro de 2011

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

³ SÚMULA Nº 25 do 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.

Voto Vencedor

Conselheiro José Sérgio Gomes – Redator designado.

No que trata à questão da multa qualificada, em específico, ousa-se divergir, *concessa venia*, do respeitável fundamento trazido no voto de lavra do ilustre Conselheiro originário.

À época do fato gerador (ano de 2004) assim dizia a Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

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

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

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

.....”

As disposições legais referidas no parágrafo indicado têm a seguinte redação:

“Lei nº 4.502 de 1964:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72”.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou fatos jurídicos à incidência fiscal, incólume, portanto, o fato gerador, enquanto na figura da fraude a ação ou omissão está direcionada ao obscurecimento da própria ocorrência do fato gerador.

O respeitável voto vencido adotou a tese de que omissão de receitas pelo período de um ano não caracteriza um *iter* significativo, a dar relevo de prática reiterada.

A duração temporal da conduta ilícita tem servido para fundamentar a qualificadora nesta Turma, tanto que no decorrer dos debates deste julgamento os dignos Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva e Mario Sérgio Barroso também expuseram a adoção desta tese, contudo, e diversamente do voto originário, entenderam que o decurso de um ano consubstancia lapso temporal suficiente para a aplicação da multa qualificada. Ainda, os eméritos julgadores citados também expuseram que o fato da declaração SIMPLES apresentar cifras incorretas nos doze meses do ano-calendário de 2004 legitima a pena pecuniária imposta, pois impediu ou retardou o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Ao longo dos debates divergi quanto a este último aspecto, pois entendo que dita declaração não se presta ao lançamento fiscal a que alude o artigo 147 do Código Tributário Nacional-CTN (lançamento por declaração), segundo o qual o sujeito passivo ou terceiro prestam informações sobre matéria de fato **indispensáveis** à sua efetivação, é dizer, a conduta do sujeito passivo em omitir-se na confissão da dívida, ou de confessá-la em cifra de monta inferior à realidade, não soa perfeitamente sintonizada no tipo fraudulento descrito na norma.

Porém, no que diz respeito à existência de fraude entendo-a presente. É que, em se tratando de pessoa jurídica, e tendo-se em mente a sistemática de lançamento por homologação adotada pela Administração, bem como, o fato da receita auferida exprimir-se na base de cálculo ou integrar a conceituação do fato gerador dos tributos abrangidos no regime especial denominado SIMPLES, afigura-me que à contribuinte cumpre emitir a nota fiscal de venda ou documento equivalente, escriturar a operação, calcular o tributo devido e declará-la ao Fisco. Assim, penso que a conduta fraudulenta, para fins de gradação da multa pecuniária, caracteriza-se com a omissão das duas primeiras ou, se praticadas, tenham sido com falsidade.

No caso dos autos restou incontestado que não foram emitidas notas fiscais e nem tampouco escrituradas quaisquer operações indicativas de receitas que transitaram pelas contas-correntes bancárias, aliás, a estranha sistemática de contabilização dos recursos inerentes aos depósitos bancários, aqui largamente decifrada no r. voto originário, conduz à conclusão de que em realidade nenhuma escrituração eficaz existe, ou então formatada com propósitos obscuros.

Em vista do exposto, orienta-se o VOTO pela manutenção da multa de ofício à ordem de 150% (cento e cinquenta por cento).

(assinado digitalmente)

José Sérgio Gomes – Redator designado

Processo nº 13857.000705/2008-63
Acórdão n.º **1103-00.530**

S1-C1T3
Fl. 844
