



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.000359/2006-45
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.152 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GTI - JADAL COMERCIO DE AUTOMOVEIS LTDA - EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA. VOLUME E REITERAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Não subsiste a qualificação da multa quando a autoridade autuante não indica o artigo da Lei 4.502/1964 em que se encaixa a conduta do sujeito passivo.

A simples constatação de prática reiterada em diversos anos calendário e o volume da movimentação não escriturada não são suficientes para a aplicação de multa qualificada, por caracterizar meros indícios e não prova do dolo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob, com diferentes fundamentos. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (1.277/1.285) em face do acórdão 108-09.836, de 5 de fevereiro de 2009, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 108-09.836 (fls. 1.250-1.272)

A s s u n t o : I m p o s t o s o b r e a R e n d a d e P e s s o a J u r í d i c a - I R P J

Exercício: 2001,2002,2003,2004,2005

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SALDO CREDOR DE CAIXA. SUPRIMENTOS DE CAIXA INEXISTENTES. OMISSÃO DE RECEITAS.

A apuração de saldo credor de caixa, em razão do expurgo do registro de suprimentos não comprovados, autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

A s s u n t o : P r o c e s s o A d m i n i s t r a t i v o F i s c a l

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

PROCESSOS ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA. JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa em renúncia à discussão na via administrativa,

tornando-se definitiva a exigência discutida. Qualquer matéria distinta, entretanto, deve ser conhecida e apreciada. Súmula I o CC nº 1.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

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

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE - Nos termos do que determina a Súmula nº 14 do I o Conselho de Contribuintes, a simples apuração de omissão de receita ou rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Possível, portanto, a desqualificação da multa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER das razões do recurso relativas a matéria submetida ao crivo do poder judiciário, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL, para reduzir a multa qualificada para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O sujeito passivo também apresentou recurso especial contra a decisão acima, no entanto este não foi admitido, com confirmação por meio de despacho de reexame de admissibilidade.

A Fazenda Nacional se insurge contra o cancelamento da multa qualificada., apresentando o seguinte precedente como paradigma:

Acórdão paradigma CSRF/01-05.810

MULTA QUALIFICADA - CONDOTA CONTINUADA - A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada.

Em 4 de setembro de 2008, a Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

(...)

No caso dos autos, a análise dos documentos permitiu apurar duas situações caracterizadoras da presunção de omissão de receitas: depósitos de origem não comprovada e saldos credores de caixa. Em apertada síntese, a origem dos cheques registrados na conta caixa não pôde ser aferida pela escrituração contábil, e tampouco

comprovada pela contribuinte, e os documentos apresentados para justificar o suprimento de caixa, contratos particulares de mútuo, foram considerados inábeis, por não estarem devidamente registrados no registro público. Segundo o Relatório Fiscal, houve reconhecimento parcial do número de operações comerciais na contabilidade, apesar da elevada movimentação financeira, e ficou evidenciada a forma de contabilização totalmente errônea dessa movimentação. Ressalte-se que as exigências objeto do auto de infração referem-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2000 a 2004.

A esse respeito, a contribuinte reconhece que não registrava adequadamente suas operações, mas alega boa-fé, uma vez que sua falta teria sido "não ter tomado o cuidado devido quanto a guarda e ordem dos documentos", o que a teria impossibilitado de efetuar os lançamentos de forma conexa e ordenada, resultando na utilização transitória da Conta Caixa para proceder aos lançamentos. Alegou, ainda, que a coerência das demonstrações contábeis seria suficiente para validar os lançamentos efetuados.

Nesse diapasão, importante destacar trecho do acórdão recorrido:

Entretanto, no que diz respeito especificamente à aplicação da multa qualificada, justificada às fls. 930 (página 37 do Termo de Verificação Fiscal), verifica-se que não houve a indicação de prática de fraude tal como nota calçada, falsificação de documentos etc. De acordo com a Súmula nº 14 do 1o Conselho de Contribuintes:

"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. "

Para comprovar o requisito regimental de divergência, foi juntada aos autos cópia da ementa do Acórdão nº CSRF/01-05.810 (paradigma), à fl. 1.274, a qual possui a seguinte redação:

MULTA QUALIFICADA - CONDUTA CONTINUADA – A escrituração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção de impedir ou retardar parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida no artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada. Recurso especial negado.

O antigo RICSRF estabelece em seu art. 15, §2o, os seguintes requisitos formais para a interposição do recurso especial, *verbis*:

§ 2o Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.(negritei)

Portanto, no que se refere ao aspecto formal, constato que restaram cumpridos os requisitos, vez que a decisão carreada aos autos e apresentada como paradigma foi proferida por outra câmara de julgamento e que cópia de publicação de sua ementa foi extraída diretamente da página dos Conselhos de Contribuintes.

Da análise do referido paradigma, verifica-se que a matéria objeto do acórdão paradigma consubstancia-se na aplicação da multa de ofício qualificada sobre o lucro operacional não declarado, obtido por meio da confrontação da receita declarada e os depósitos bancários realizados. Saliente-se, neste ponto, que tal Acórdão cuida justamente de decidir sobre recurso especial interposto. De forma a melhor elucidar o raciocínio ali exposto, transcrevo excerto de seu voto:

No acórdão recorrido a tese é de que a conduta continuada do contribuinte de esconder do fisco o real valor de suas receitas indica a intenção de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza e circunstâncias materiais.

Já no acórdão paradigma a tese é de que a simples omissão de receitas que deveriam ter sido oferecidas à tributação não representa, por si só, fato relevante para a caracterização da fraude.

Tanto no acórdão recorrido como no paradigma houve a omissão em vários anos, detectada através de comparação do movimento bancário com a receita/rendimentos declarados onde se constataram depósitos bancários em valores substancialmente maiores que aqueles informados ao fisco em suas declarações.

[...]

Uma pessoa que, de forma reiterada, pratica a ação consubstanciada em declarar ao fisco valores inferiores que aqueles que deveriam ser declarados tem consciência de que esse ato terá como resultado uma tributação inferior que a devida, pois, se o fisco não buscar dados externos com bancos, circularização em fontes pagadoras ou recebedoras, entre outras, não descobrirá o valor real sujeito à incidência tributária.

Destarte, de fato, tendo sido constatada a identidade das situações fáticas, discrepância entre escrituração e movimentação financeira, está presente a divergência alegada. Isso porque, enquanto o acórdão citado como paradigma firmou entendimento segundo o qual a reiteração da conduta tem o condão de revelar a má-fé do contribuinte, o acórdão atacado proferiu entendimento de que simples omissão, ainda que reiterada e sistemática, não é suficiente para a demonstração do dolo.

Com essas considerações, e no uso da competência estabelecida pelo § I o do art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 1530 e ss.), questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo.

Embora não tenha havido questionamento pela parte recorrida no tocante ao seguimento do recurso, compreendo que a questão merece análise mais detida. Passo portanto a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis* (grifamos):

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.

(...)

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

O trecho acima destacado ressalta que o dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, não cabe recurso especial para reexame ou reavaliação de fatos, conforme jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF:

Acórdão 9101-004.794, de 6 de fevereiro de 2020:

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. REEXAME DE PROVAS. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E JURÍDICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso especial cujo teor demanda o reexame de provas. No mesmo sentido, constata-se a ausência de indicação da legislação tributária interpretada de forma divergente e a falta de similitude fática e jurídica entre os paradigmas indicados pelo interessado e o recorrido. Aplicação do disposto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Acórdão 9101-004.760, de 5 de fevereiro de 2020

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

O recurso especial não se presta a reexame de fatos mas à solução de divergências jurisprudenciais. O dissenso jurisprudencial necessário ao conhecimento do recurso especial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Não há divergência jurisprudencial quando tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas

decidem que a aplicação da multa em sua modalidade qualificada deve estar baseada em dolo do contribuinte devidamente provado pela fiscalização.

No caso, o acórdão recorrido excluiu a multa qualificada com base na Súmula 14 do então Conselho de Contribuintes, por entender que a autoridade autuante baseou a qualificação da multa exclusivamente na apuração de omissão de receitas. O seguinte trecho do acórdão recorrido permite verificar tal assertiva (fls. 1.271-1.272, grifamos):

(...)

O que se depreende da análise dos autos é que o contribuinte reconhece que não registrava adequadamente suas operações e que, mesmo após intimado a apresentar sua escrituração fiscal não conseguiu realizá-la de maneira adequada.

(...)

A recorrente não impugna as autuações no que respeita à tributação das receitas escrituradas e não declaradas, decorrentes de prestação de serviços. Insurge-se apenas contra a multa de ofício. Neste particular não pode prosperar o pedido do Contribuinte, uma vez que a aplicação da multa, caracterizada a infração, está prevista na legislação.

Entretanto, no que diz respeito especificamente à aplicação da multa qualificada, justificada às fls. 930 (página 37 do Termo de Verificação Fiscal), verifica-se que não houve a indicação da prática de fraude tal como nota calçada, falsificação de documentos etc. De acordo com a Súmula nº 14 do I o Conselho de Contribuintes:

"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".

Apesar de extensa a justificativa da aplicação da multa qualificada, esta deveu-se à apuração da omissão de receita, sendo, portanto aplicável o disposto na Súmula nº 14 acima citada.

Isso posto, voto por não tomar conhecimento das razões de recurso relativas à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, a saber: base de cálculo nas operações de consignação e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional sustenta que, diferentemente do que entendeu o acórdão recorrido, o caso não é de aplicação da Súmula CARF n. 14, eis que a autoridade autuante teria fundamentado a qualificação da multa "*na conduta continuada de irregularidade da escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real*". Defende, ademais, que tais fatos são justificativas passíveis de levar à qualificação da multa.

Como se percebe, a discussão que se pretende travar no presente recurso especial não versa sobre a aplicação ou interpretação de normas, mas sobre a interpretação dos fatos: enquanto o acórdão recorrido considerou que a "extensa justificativa" indicada no Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 930) poderia ser resumida na conclusão de que a multa foi qualificada exclusivamente em virtude da apuração da omissão de receitas, a Fazenda Nacional busca sustentar que o TVF justificou a qualificação da multa em circunstâncias adicionais à apuração de omissão de receitas.

A solução da divergência posta para análise pela Fazenda Nacional não será realizada mediante uma decisão deste Colegiado acerca de qual interpretação seria a mais

adequada para uma determinada norma, mas sim mediante a decisão sobre qual interpretação seria mais adequada para o que está escrito no TVF. Ou seja, a questão que se coloca para solução deste Colegiado é, primeiramente, se a justificativa constante do TVF indica fatos que também deram ensejo à presunção de omissão de receitas, ou se ali há fatos outros capazes de caracterizar o dolo do sujeito passivo.

Claro está, portanto, que o presente recurso especial não visa a solucionar divergência na interpretação de normas, mas na interpretação de fatos. O recurso especial não se presta a tanto, não se tratando a CSRF de uma terceira instância no processo administrativo fiscal.

Por compreender que o recurso especial não pode ser conhecido, sugeri a seguinte ementa para este item do julgado:

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. REEXAME DE FATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Quando a solução da divergência posta pelo Recorrente é realizada não mediante uma decisão do Colegiado acerca de qual interpretação seria a mais adequada para uma determinada norma, mas sim mediante a definição sobre o que de fato dizem os documentos da autuação fiscal, isso revela o que o Recorrente busca não é a solução de uma divergência jurisprudencial, mas o reexame de fatos.

O recurso especial no CARF não se presta a solucionar divergência na interpretação de fatos, não se tratando a CSRF de uma terceira instância no processo administrativo fiscal. Recurso especial não conhecido.

Mérito

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso especial, passo a analisar o mérito.

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se, no caso dos autos, a autoridade fiscal baseou a qualificação da multa na simples apuração de omissão de receitas (sendo portanto caso de aplicação da Súmula CARF 14), ou se foram dadas outras justificativas para a exasperação da penalidade que efetivamente caracterizariam o dolo do sujeito passivo.

O Termo de verificação Fiscal assim observou, quanto às multas aplicadas (fl. 937 e ss): (auto de infração a fls. 998/1.100).

(...)

06. Das Multas Aplicadas

As multas a serem aplicadas em procedimento de ofício se encontram disciplinadas no artigo 44 da Lei 9.430/96. Tal dispositivo determina que, no caso da presença de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, as multas aplicadas serão de 150%.

No caso das receitas omitidas apuradas por esta fiscalização, verifica-se a prática consistente da contribuinte em ocultar o resultado financeiro de suas atividades

comerciais, materializado em expressiva movimentação bancária no decorrer de todo o período fiscalizado. Apesar da pujante movimentação financeira, a contribuinte reconhece em sua contabilidade e em suas notas fiscais um pequeno número de operações comerciais, relativas a compra e venda de veículos usados, que pode ser visualizada nos demonstrativos trimestrais de faturamento apresentados pela contribuinte (DOC 11). As receitas decorrentes das operações demonstradas pela contribuinte, e que serviram de base para o cálculo dos impostos e contribuições declaradas, foram listadas na tabela 01 deste termo.

O simples confronto da movimentação financeira da empresa com os demonstrativos de faturamento apresentados e as receitas tributadas pela contribuinte já evidencia a grandeza das receitas omitidas pela contribuinte. À mesma conclusão se chega ao analisarmos as receitas auferidas pela empresa fruto do agenciamento de financiamentos de veículos, declaradas nas DIRF das respectivas instituições financeiras (DOC 34), que se mostram incoerentes com a movimentação de veículos efetivamente reconhecida pela empresa.

Mais importante ainda para caracterização da conduta da contribuinte é a forma de contabilização de sua movimentação financeira, envolvendo quase unicamente as contas contábeis "Caixa" e "Caixa Econômica Federal". Assim, ao invés de reconhecer contabilmente a efetiva motivação dos depósitos ocorridos em sua conta corrente, a contabilidade da empresa indica que estes seriam provenientes de seu caixa, que, por sua vez, não contempla qualquer ocorrência que possa justificar o ingresso dos valores na empresa. Ao mesmo tempo, a maior parte dos pagamentos efetuados pela contribuinte através da emissão de cheques não se encontram devidamente contabilizados, tratados pela empresa fiscalizada como "suprimentos" da conta caixa.

Tal dinâmica contábil, irregular e contrária aos princípios contábeis, permite a empresa contabilizar toda a sua movimentação financeira sem reconhecer a sua efetiva motivação, num trânsito dos recursos financeiros entre o caixa da empresa e sua conta bancária, hora num sentido e hora noutro.

Assim, por grandes períodos de tempo, o caixa da empresa contempla unicamente suprimentos oriundos de sua conta bancária (cheques emitidos), e, em outro sentido, saídas relativas a depósitos bancários para a mesma conta bancária, muitas vezes representadas por cheques compensados e documentos de compensação, sem que, neste período, fossem contabilizados pagamentos ou recebimentos que pudessem justificar a pujante movimentação financeira. Para ilustração, basta observar os lançamentos contábeis reproduzidos na tabela 04 deste termo, que comprova a prática contábil aqui relatada.

Tal forma de contabilização não pode ter outro propósito que não o de ocultar a verdadeira origem dos recursos movimentados.

Por derradeiro, é de se salientar o comportamento adotado pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, ao deixar de fornecer, sem justificativa, cópia dos cheques compensados contabilizados na forma aqui citada. Tais documentos foram solicitados através dos Termos de Intimação Fiscal 002 e 007/2005.247 (DOCs 20 e 30), sendo que a falta de atendimento deveria ser justificada por correspondência do banco que atestasse a impossibilidade de fornecimento dos documentos.

Nas respostas apresentadas, a contribuinte apresentou cópias de apenas 5 dos 503 cheques compensados relacionados no Anexo I da intimação 002/2005.247, sem comprovar a impossibilidade do fornecimento dos demais documentos.

Ora, o não fornecimento de tais documentos impede a identificação dos beneficiários dos pagamentos representados por tais cheques, que poderiam comprovar grande número de transações comerciais efetuadas pela empresa, especialmente vinculadas a aquisições de veículos para revenda, não contabilizadas.

Assim, diante da magnitude dos valores financeiros movimentados, não há como se classificar como não intencional ou fruto de erro a postura adotada, ainda mais se considerando o resultado obtido pela contribuinte, qual seja, a economia tributária por ela alcançada, conforme valores apurados nos autos de infração lavrados.

E em consequência, as multas de ofício foram aplicadas neste procedimento no percentual de 150% para as ocorrências vinculadas às omissões de *r e c e i t a s* (tabelas 03 e 08 deste termo), em virtude da presença do evidente intuito de fraude, inclusive na apuração reflexa das contribuições.

Quanto às demais infrações, as multas foram aplicadas no percentual de 75%.

(...)

Da leitura do TVF é possível resumir as justificativas para a qualificação da multa nos seguintes fatos:

- (i) “prática consistente” de ocultar o resultado financeiro das atividades
- (ii) Ter “pujante movimentação financeira” mas reconhecer apenas um pequeno valor na contabilidade
- (iii) “dinâmica contábil, irregular e contrária aos princípios contábeis”, a qual teria por propósito que não o de ocultar a verdadeira origem dos recursos movimentados
- (iv) comportamento adotado pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, ao deixar de fornecer, sem justificativa, cópia dos cheques compensados.

O comportamento da contribuinte no curso do procedimento fiscal (item “iv” acima) não pode dar ensejo à qualificação da multa, podendo, no máximo, ser base para a majoração ante a caracterização de embaraço à fiscalização, o que não foi o caso.

A ocultação do resultado financeiro e a irregularidade na contabilização (item “iii”) são pressupostos para a tributação das receitas omitidas por presunção, não podendo dar ensejo à exasperação da penalidade.

De se notar que a fiscalização inclusive confiou na escrituração do sujeito passivo, razão porque lavrou o auto de infração no regime de lucro presumido. Isso significa que não foram apuradas especificamente fraudes na escrituração que levassem a que esta fosse considerada imprestável, já que, neste caso, o lançamento necessariamente deveria adotar o regime do lucro arbitrado.

Sobram, assim, as menções constantes dos primeiros dois itens acima, isto é, aos fatos de a movimentação financeira ser “pujante” e de a ocultação do resultado financeiro das atividades ser uma “prática consistente” (possivelmente uma referência à circunstância de ter se repetido por todos os anos-calendário da autuação – 2000 a 2004). Estes seriam os indicativos do “evidente intuito de fraude”, observando o TVF que “*diante da magnitude dos valores financeiros movimentados, não há como se classificar como não intencional ou fruto de erro a postura adotada*”.

O TVF e o auto de infração baseiam a qualificação da multa no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

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

(...)

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Um primeiro ponto a ser notado é que a autoridade autuante não indicou qual dispositivo da Lei 4.502/1964 residiria a acusação. Tal circunstância, por si só, no entender desta Relatora, é suficiente para levar ao cancelamento da autuação, porque deficiente.

Observo, nesse passo, que não apenas não há indicativo do artigo da Lei 4.502/1964 ao qual a fiscalização se refere, mas também não há nenhuma menção específica aos termos “sonegação”, “fraude” ou “conluio”. Não se sabe, assim, em qual dispositivo da Lei 4.502/1964 a autoridade autuante baseou a qualificação da multa.

Como se não bastasse, esta Relatora também tem manifestado o seu entendimento de que a conduta de, mesmo que supostamente de forma reiterada, declarar tributos em valor substancialmente menor do que a movimentação financeira, não é, por si só, causa para a qualificação da multa.

Não se nega que, para uma certa linha de pensamento, o fato de haver movimentação bancária não registrada denotaria um certo nível de consciência do contribuinte a respeito da prática de alguma irregularidade. Tal fato, aliado à reiteração e/ou à materialidade dos valores, confirmaria uma suposta intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária “da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”, situação descrita no artigo 71, I da Lei 4.502/1964 como caracterizadora da sonegação fiscal.

Todavia, o fato de ter movimentação bancária superior ao declarado à Receita Federal não necessariamente significa **omissão intencional** do pagamento de tributos. É possível que se trate de erro na escrituração, que o contribuinte entenda que as receitas em questão são isentas/não tributáveis e simplesmente tenha dado a elas tratamento contábil não adequado, enfim, há uma ampla gama de possibilidades que não necessariamente levam à conclusão pelo intuito **doloso** do contribuinte. Em especial no caso dos autos, por se tratar de empresa de pequeno porte – EPP, optante pelo regime de lucro presumido e, portanto dispensada de escrituração contábil formal. Isso nos leva ao entendimento de que tais circunstâncias são, no máximo, indícios, no entanto não há no TVF indicativos de que se tratem de indícios convergentes para a caracterização do dolo no caso em questão.

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito. Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e **comprove** a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto

objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

No caso, temos a conduta do sujeito passivo (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não é certo se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano. Não há **prova**, nos autos, de qualquer prática de **fraude ou ilícito** (penal), mas no máximo, como visto, indícios não necessariamente convergentes (volume e reiteração).

Nesse contexto, vale transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a hipótese legal de qualificação da multa -- inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (grifamos):

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que **o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.).

Releva-se a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um **pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal** – e, um parêntese, daí também a importância de se mencionar qual dispositivo da Lei 4.502/1964 teria caracterizado a conduta, o que como vimos não ocorreu.

Sobre tal pressuposto de fato que se enquadra em norma penal, transcrevo os excelentes exemplos citados pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado em seu voto no acórdão 9101-004.172 (grifamos):

(...)

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“Caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

(...)

Em outro julgado do CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada”.

(Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012)

O Conselheiro então continua:

O ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) elemento subjetivo, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, dolo específico.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário com a intenção em praticá-lo (dolo), conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF n.º 14 e 25:

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

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

No presente caso, falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

Nessa situação particular, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte do Recorrente.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, livros estes que foram espontaneamente entregues por ela ao fisco em atendimento à fiscalização.

Outro fato que chama atenção nesses autos é que o ilícito tributário praticado de não declarar tributos ou fazê-lo de forma inexata, possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, a seguir transcrito.

“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;”

Como se percebe, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Também no caso dos autos, considero não comprovado o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa, isto é, a intenção do sujeito passivo de esconder o fato gerador do tributo -- o que é diferente do seu não pagamento. Há, de fato, indícios, isto é, a reiteração da divergência entre os valores financeiros movimentados e declarados, em volume e durante os anos-calendário autuados, mas a fiscalização deveria ter se empenhado mais em fazer desses indícios elemento de prova já que eles, sozinhos, não se prestam a confirmar o dolo do contribuinte, por não necessariamente convergirem para uma demonstração e sua intenção de cometer falsos materiais e outras irregularidades na escrituração ou na declaração de valores ao Fisco.

Assim, compreendo como uma interpretação mais adequada da legislação tributária acerca da aplicação de multas aquela que pune a conduta dos autos com a multa de 75%, reservando a exasperação da penalidade para fatos que comprovadamente configurem o dolo do contribuinte para a prática de **ilícitos penais**.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial e, tendo restado vencida, no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousa discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Livia De Carli Germano, em seu fundamentado e robusto voto, apenas no que tange ao conhecimento do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional.

Diferentemente daquilo que entendeu a I. Relatora, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em seu *Apelo* pretende demonstrar que a prática sistemática, reiterada, da infração de omissão de receitas estaria abarcada na hipótese legal do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, diferentemente do que se entendeu no v. Acórdão recorrido, que, mesmo considerando tal aspecto da infração *no tempo*, a conduta da Contribuinte não se amolda a tal prescrição legal.

Não é aqui necessário o reexame de provas ou a averiguação de fatos que não são incontroversos na lide, mas, sim, a legítima interpretação do teor e do alcance do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 – assim como da própria Súmula CARE nº 14, invocada no v. Acórdão recorrido, cuja aplicação foi devidamente questionada no *Apelo*.

Nessa esteira, o v. Acórdão nº CSRF/01-05.810, trazido como paradigma, já preliminarmente acatado pelo r. Despacho de Admissibilidade, igualmente trata de caso em que fora mantida a qualificação de multa de ofício em face da constatação de reiteração da infração tratada neste feito e ilustra a clara divergência em relação ao teor normativo e à abrangência da norma inserida no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, satisfazendo, assim, os requisitos da similitude fática e da demonstração de dissídio jurisprudencial.

Dessa forma, e igualmente arrimado na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator