



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.000511/2011-57
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.290 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GASPARZINHO DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS ELETRICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. REITERAÇÃO E MONTA DA INFRAÇÃO. CONHECIMENTO.

Conhece-se do Recurso Especial, quando, tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas, diante do teste de aderência, mostram o respectivo dissenso jurisprudencial em relação a teses, cujas matérias, portanto, devem ser devolvidas e apreciadas pela CSRF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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

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

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de *ocultação* de fato jurídico tributário ou *impedimento* e *retardamento* da sua apuração pela Fiscalização.

Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção *relevante*, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras *conjecturas* sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial. Vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella (relator) que votou pela diligência para análise do segundo paradigma. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a Conselheira Andréa Duek Simantob. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente e Redatora designada.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2.793 a 2.804) interposto pela Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1402-001.836 (fls. 2.755 a 2.790), da sessão 21 de outubro de 2014, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, para afastar a qualificação da multa de ofício e a sujeição passiva dos coobrigados. Confira-se a sua ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MEIO DE PROVA. INTIMAÇÃO. ENTREGA ESPONTÂNEA DE EXTRATOS BANCÁRIOS. LICITUDE.

Rejeita-se a preliminar de ilicitude da prova, uma vez que, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, o sujeito passivo devidamente intimado entregou espontaneamente ao Fisco os extratos bancários contendo sua movimentação financeira e bancária.

LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS PRESENTES.

Não é nulo o auto de infração lavrado por autoridade competente quando se verificam presentes no lançamento os requisitos exigidos pela legislação tributária e não restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa e ao contraditório.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ARBITRAMENTO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou que apresente irregularidades ou vícios insanáveis que a tornem imprestável para determinação do lucro real; igualmente, impõe-se tal medida, quando a escrituração não identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Ausente a comprovação de dolo necessária à ocorrência de sonegação ou fraude, não subsiste a cominação da penalidade de 150%.

Recurso Provido em Parte.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, dos anos-calendário de 2007, correspondentes à infração de *omissão de receitas*, referente a *revenda de mercadorias sem emissão das correspondentes notas fiscais e receitas apuradas a partir do Livro Registro de Apuração do ICMS*, constata por diligências, verificação da contabilidade da Contribuinte e análise do trânsito bancário da empresa, exigidas por meio do arbitramento do lucro e acompanhadas de multa de ofício qualificada, em razão da reiteração da conduta apurada.

Registre-se, desde já, que a *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à qualificação da multa ordinária.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

GASPARZINHO DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA (contribuinte), MARISTELA APARECIDA FELÍCIO e MOACIR ROGÉRIO DE AMORIM (coobrigados) recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 0248.155 da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos, de fls 662/703, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, no valor de R\$2.362.728,36, cumulado com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

Contribuição para o Programa de Integração Social PIS/Pasep, no valor de R\$702.626,95, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social Cofins, no valor de R\$3.242.894,52, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$1.082.248,00, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

I.1 – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“LANÇAMENTO DO IRPJ.

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2007 06/2007 09/2007 12/2007

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte não está na forma da legislação fiscal (inciso I do artigo 530 do RIR/99), além de ser imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira e para a determinação do Lucro Real (inciso II do mesmo artigo), em virtude dos fatos descritos no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, parte integrante deste auto.

Enquadramento Legal: a partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso II, do RIR/99.

001 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) REVENDA DE MERCADORIAS

Omissão de receitas caracterizada pela revenda de mercadorias sem emissão das correspondentes notas fiscais, tudo conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste auto. Os valores apurados estão relacionados na coluna “11/035” da tabela 13 do citado termo.

(...)

Enquadramento Legal:

Arts. 532 e 537, do RIR/99.

Receitas apuradas a partir do Livro Registro de Apuração do ICMS, conforme descrito no título 8.1 do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste auto. Os valores apurados estão demonstrados na tabela 17 do citado termo.

(...)

Enquadramento Legal: Art. 532 do RIR/99”.

1.2 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (FLS. 25/39).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

1. Do Objeto e dos Atos da Ação Fiscal

Conforme relatado no Termo de Início de Procedimento Fiscal, a empresa em questão já estava sob procedimento de diligências fiscais, sendo que alguns livros e documentos ali produzidos ou coletados serviram para instrução do presente procedimento. Além disso, no desenvolvimento dos trabalhos desta auditoria foram lavrados diversos termos, especialmente o Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termos de Intimação Fiscal numerados sequencialmente, inseridos neste processo juntamente com as respectivas respostas da contribuinte fiscalizada e outros documentos relevantes ao objeto do lançamento.

No tocante à contabilidade da empresa, a auditoria foi efetuada com base nos arquivos eletrônicos que contemplam os lançamentos contábeis do ano fiscalizado, bem como nos livros físicos da empresa, tudo conforme solicitado nos Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termo de Intimação Fiscal 01, bem como no Termo de Intimação Fiscal 2009.00123063 lavrado no curso de diligência que será oportunamente comentada.

(...)

4. Da Omissão de Receitas

A análise globalizada dos valores movimentados pela empresa já demonstra fortes indícios da prática de omissão de receitas.

Conforme balancete de verificação anual (DOC 23), as receitas com vendas contabilizadas no ano de 2007 totalizaram R\$24.516.134,79.

Considerando a variação da conta “175 – Clientes a Receber” no ano-calendário de 2007, tem-se o valor que pode ser justificado pelas operações comerciais formalmente reconhecidas pela empresa:

Saldo em 31/12/2006 de Clientes a Receber:2.328.121,55

(+) Receitas com Vendas:24.516.134,70

Saldo em 31/12/2007 de Clientes a Receber3.032.172,12

(=) Recebimentos de clientes no ano23.812.084,13

Conforme já visto, os créditos bancários da empresa são superiores a R\$36.600.000,00, o que denota a incompatibilidade entre este valor e os recebimentos de clientes que podem ser justificados pela contabilidade. Mais grave ainda, conforme já visto no relato sobre as deficiências contábeis relativas ao mútuo concedido ao Sr. EDUARDO FOGAÇA OLIVIER, a empresa reconheceu que parte do seu faturamento não circulou pelas suas contas bancárias, já que diversos cheques recebidos de seus clientes foram depositados em contas indicadas pelo mutuário, o que torna ainda mais veemente o indício de omissão de receitas.

A grande maioria dos créditos contemplados nos extratos bancários da empresa é tipicamente proveniente de atividade comercial, já que são originários de cobranças efetuadas pelo Banco do Brasil. A consolidação dos valores depositados na conta corrente 1.0766, unicamente com o histórico “Cobrança” remonta a mais de R\$33.800.000,00, valor superior em R\$10 milhões aos recebimentos de clientes que podem ser justificados pela contabilidade apresentada. Assim, não resta qualquer dúvida sobre a prática de omissão de contabilização de receitas.

(...)

II – DA IMPUGNAÇÃO.

Lavrado o presente Auto de Infração e feitos os correspondentes Termos de Sujeição Passiva Solidária (documentos de fls. 706/708) das pessoas arroladas como responsáveis pelo crédito tributário lançado, consoante o TVF (item 11), esses foram entregues pessoalmente tanto para a empresa Gasparzinho Distribuidora de Materiais Elétricos Ltda quanto para os demais arrolados como responsáveis, em 25/03/2011.

Cientes todos do lançamento, foi apresentada, em 26/04/2011, defesa em nome de todos os envolvidos, mediante documento de fls. 719/730.

Adiante compendiam-se suas razões.

I. Nulidade do Auto de Infração – Quebra Ilegal do Sigilo Bancário do Contribuinte.

1. Os lançamentos fiscais foram levantados pelo Fisco, levando-se em consideração os extratos bancários da Impugnante.

2. A entrega dos referidos extratos deu-se em decorrência de várias intimações fiscais exaradas no decorrer do processo de fiscalização, sempre sob severa ameaça contida de forma expressa; ameaça de aplicação, pela não entrega, dos dispositivos elencados no Decreto 3.724/2001, bem como dispositivos contidos no art. 12 da Lei 8.218/1991, com redação dada pelo art. 72 da MP 2.15835, de 24/08/2001, que preveem, além de multas, procedimentos de ordem penal.

3. Além disso, a própria receita solicitou e obteve, diretamente do Banco do Brasil, vários relatórios de cobranças bancárias, quebrando, assim, de forma direta, o sigilo bancário da Impugnante.

4. É cediço que extratos bancários não são documentos fiscais, e que a quebra do sigilo bancário do contribuinte somente pode ocorrer, excepcionalmente, mediante ordem jurídica expressa, o que não ocorreu no caso em tela.

5. E, nem se diga que a entrega dos referidos extratos pela Impugnante deu-se de forma espontânea, posto que a mesma se viu expressamente compelida a proceder a entrega dos referidos documentos, sob ameaça clara de imposição de sanções de ordem econômica e penal. Assim, está claro o constrangimento imposto pelo Fisco à Impugnante.

(...)

8. No caso em tela, alega coação.

(...)

II. Nulidade do Auto de Infração – Não Observância do Contraditório e da Ampla Defesa na Desconstituição da Contabilidade.

17. O Fisco, de forma unilateral, desconstituiu a contabilidade do contribuinte, sem oportunizar a este, o contraditório e a ampla defesa, passando a arbitrar ao seu bel prazer, os fatos geradores dos tributos exigidos pelo auto de infração ora impugnado.

18. É bem verdade que o Fisco solicitou a correção dos lançamentos contábeis e que o contribuinte se propôs a fazê-lo, tendo para isso, solicitado a dilação do prazo inicial que lhe fora concedido, haja vista a complexidade do trabalho em questão. Entretanto, o Fisco não permitiu ao contribuinte tal dilação.

19. O contraditório e a ampla defesa são normas constitucionais.

(...)

III. Das Distorções na Imposição da Multa de Ofício.

(...)

34. Impõe-se notar que, da maneira como cobrada, assume a multa aplicada afeições confiscatórias, eis que exigida sob percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), podendo chegar até mesmo a mais de 200% do valor do débito, o que é de todo modo extorsivo, ferindo de morte o art. 150, IV, da Carta Magna.

(...)

37. Impõe-se, assim, a redução da multa exigida aos níveis permitidos pelo ordenamento jurídico pátrio.

(...)

41.

É condição *sine qua non* para a imposição da multa de ofício de 150% a verificação de ter o contribuinte cometido alguma das infrações previstas nos arts. 71 a 73, da Lei nº 9.430/96, quais sejam, sonegação, fraude ou conluio.

42. Nesse sentido, é imprescindível a prova prática dolosa dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, eis que o dolo é elemento ínsito a essas condutas, sendo certo que o dolo não se presume, se prova.

43. Assim, em não sendo respeitada a limitação percentual de 30% estipulada pelo STF, não poderá eventual multa de ofício ultrapassar o patamar de 75%, sob pena de violação aos próprios mandamentos da Lei 9.430/96.

(...)

VII. Do Pedido.

56. Em face do exposto, requer o acatamento dos argumentos expostos para fim de serem cancelados os autos de infração, acatando-se a preliminar de nulidade suscitada relativa à quebra do sigilo bancário, ou, no mérito, acatando-se os argumentos de ausência de certeza e liquidez do crédito tributário, seja em função das incongruências na aplicação da presunção com base nos supostos pagamentos com recursos estranhos à contabilidade, que além de não terem sido comprovados pela Fiscalização não foram arbitrados pelos meios corretos previstos no RIR/99, seja em função da impossibilidade da utilização plena e integral das cobranças bancárias como hipótese de omissão de receitas, seja pelo não cabimento da multa de ofício de 75% na hipótese e pela necessidade de sua substituição pela multa de mora de 20% em razão do art. 47 da Lei 9.430/96.

57. Caso assim não se entenda, sejam revisadas as multas aplicadas, nos moldes expostos.

58. Requer ainda, sejam cancelados os Termos de Arrolamento de Bens dos sócios, haja vista a impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, pela ausência de pressupostos viabilizadores da atribuição da responsabilidade pelos débitos exigidos aos sócios.

59. Por fim, requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, que se façam necessárias ao deslinde da controvérsia.

No exame de primeira instância, a impugnação apresentada foi julgada parcialmente procedente, excluindo-se tão somente o crédito tributário de PIS e de Cofins decorrentes da adição das receitas financeiras às bases de cálculos de tais contribuições.

Intimados da decisão em 04 de outubro de 2013 (avisos de recebimento às fls. 26612663), contribuinte e coobrigados apresentaram recurso voluntário em peça única (fls. 26652689).

Em resumo, os recorrentes repisam seus argumentos apresentados em impugnação.

É o relatório.

Como visto, a DRJ, deu provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 2.494 a 2.530), cancelando apenas parte das exigências de Contribuição ao PIS e COFINS. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CARF, reiterando todas suas alegações de defesa, o qual, como já mencionado, foi provido parcialmente para afastar a qualificação da multa e a responsabilidade dos coobrigados.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração, interpondo diretamente o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando a suposta existência de dissídio jurisprudencial quanto ao afastamento da penalidade duplicada em caso de omissão de receitas reiterada e em relevante monta, requerendo a reforma do v. Acórdão da C. Turma Ordinária.

Processado, o *Apelo* Especial da Fazenda Nacional teve seu prosseguimento acatado, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 2807 e 2811, entendendo-se lá que *do confronto da ementa do acórdão paradigma 1101-00.195 com excertos do acórdão recorrido, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%, mesmo que constatada pela fiscalização operações feitas, pelo contribuinte, à margem da escrituração, no acórdão paradigma (1101-00.195) conclui-se que, a prática reiterada de omitir da escrituração contábil-fiscal vultosa movimentação financeira em conta bancária caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

Intimada, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 3.141 a 3.148) questionando o conhecimento e a procedência do *Apelo* fazendário e interpôs também Recurso Especial (fls. 3.082 a 3.091) o qual teve prosseguimento denegado por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 3.168 a 3.174. Inconformada, a ora Recorrida opôs Agravo (fls. 3.212 a 3.222), que igualmente restou rejeitado pelo r. Despacho de Agravo de fls. 3.225 a 3.227.

Em seguida a Contribuinte procedeu a adesão ao PERT (fls. 3.234 a 3.236), retornando os autos à Unidade Local de Fiscalização (fls. 3.330) e, posteriormente ao devido destaque do crédito tributário incontroverso, foi determinado o prosseguimento do feito em relação ao *Apelo* Fazendário.

Na sequência, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, como igualmente antes já registrado, seu cabimento estava sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do RICARF instituído pela Portaria CARF nº 256/09 e alterações.

Conforme relatado, a Contribuinte, em suas Contrarrazões, insurge-se contra o conhecimento do *Apelo* do Procurador.

Porém, a Contribuinte apenas aduz, de forma genérica e abstrata, analisando apenas os termos do v. Acórdão recorrido que *inexiste a divergência apontada pela Recorrente eis que nos acórdãos dito [SIC] paradigmas restou comprovado de forma cabal, através de documentação anexada ao processo administrativo, o evidente intuito de fraude, o que não ocorre, em nenhuma hipótese, no caso em tela.*

Pois bem, ambos paradigmas apresentados no Recurso Especial trataram de *omissão de receitas* com base em presunção, podendo desde já concluir que neles não há qualquer menção a *documentação anexada ao processo administrativo* que provaria diretamente o *evidente intuito de fraude*.

A Contribuinte sequer analisa o teor de tais v. Acórdãos que expressariam o dissídio jurisprudencial, tratando-se de argumentação abstrata, genérica, sem dialeticidade, incapaz de contestar efetivamente o conhecimento do *Apelo* fazendário.

Ao seu turno, constata-se que como paradigmas foram trazidos os v. Acórdão nº 1101-00.195 e nº 101-96.757 pela Fazenda Nacional, sendo que apenas o primeiro foi analiticamente cotejado com o v. Acórdão recorrido pelo r. Despacho de Admissibilidade, para a verificação de cabimento do *Apelo* Especial.

Confrontando o v. Acórdão nº 1101-00.195, paradigma, com o v. Acórdão recorrido, no entender deste Conselheiro, a matéria específica lá tratada, de *prática reiterada de omitir da escrituração contábil-fiscal vultosa movimentação financeira em conta bancária* **não** foi prequestionada.

Nesse sentido, confira-se trecho do v. Acórdão nº 1402-001.836, recorrido, em que se justificou o afastamento da multa qualificada, que inclusive colaciona o fundamento da DRJ – então reformado:

Sobre o tema, assim concluiu a decisão recorrida:

Ocorre que as diversas irregularidades existentes na contabilidade da empresa, devidamente apontadas pela Fiscalização no TVF, indubitavelmente caracterizam a conduta dolosa perpetrada pela Impugnante, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos, por operações de mútuos com terceiros e de movimentação bancária, tudo feito à margem da sua escrituração. Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita), fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Divirjo de tal entendimento. A meu ver, os vícios encontrados na contabilidade, de modo algum, autorizam a concluir ter o contribuinte agido com dolo de modo a caracterizar a sonegação ou a fraude a que aludem, respectivamente, os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Assim sendo, em relação aos tributos cobrados advindos do arbitramento de lucros, não há que se falar em qualificação da multa.

Poder-se-ia até argumentar que as omissões de receitas advindas dos títulos cobrados poderiam caracterizar sonegação, contudo, além de não ser essa a acusação fiscal, a caracterização da omissão de receitas deu-se por presunção simples, ante à falta de comprovação das notas fiscais correspondentes aos títulos em cobrança, mas sem que a fiscalização aprofundasse o exame das provas de modo a, de forma incontestada, comprovar de forma direta a omissão de receitas a ponto de demonstrar o dolo necessário à qualificação da penalidade.

Desse modo, voto por reduzir a multa cominada ao percentual de 75%.

Como se observa, nem a DRJ e nem a C. Turma Ordinária *a quo* enfrentaram a constatação da reiteração da infração e sua monta como motivadores da duplicação da pena. Claramente, a matéria não foi debatida previamente em nenhum r. decisum desse feito, não havendo prequestionamento do tema e a ausência de identidade das matérias tratadas nos v. Acórdãos recorrido e paradigma.

Assim, considerando tais circunstâncias, entende-se por determinar a prolatação de r. Despacho de Admissibilidade complementar, para que seja analisado o v. Acórdão nº 101-96.757.

Mérito

Caso vencido, tendo de se conhecer do Recurso Especial oposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, *a prática reiterada*

de omitir da escrituração contábil-fiscal vultosa movimentação financeira em conta bancária caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

Alega a Recorrente, como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

E acrescenta que a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração de omissão significativa de rendimentos, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;

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

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

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

O tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada por este E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, que até culminou na edição de Súmulas.

Primeiramente, observe-se o fundamento da Autuação para a qualificação da multa de ofício, justificando a aplicação ao caso da prescrição do inciso II, art. 44, da Lei nº 9.430/96:

No caso das receitas omitidas apuradas, identificadas por esta fiscalização a partir do recebimento de títulos vinculados a vendas efetuadas sem a emissão de nota fiscal, verifica-se a prática consistente da contribuinte em ocultar tais operações de seus controles fiscais formais e de sua contabilidade.

A ausência de documentário, fiscal a dar suporte a tais operações comerciais já. É suficiente para caracterizar o dolo na conduta identificada. Mas, além disso, a empresa manteve carteira de cobrança específica para o recebimento destes valores, que representam volume significativo de seu faturamento, precisamente 55% das receitas formalmente consignadas em documentos fiscais. Ou seja, declarou no ano fiscalizado receitas tributáveis da ordem de 24 milhões de reais, ao mesmo tempo em que efetuou operações comerciais sem

o correspondente registro fiscal em valores superiores a 13 milhões de reais, recebidos via carteira específica de cobrança.

A magnitude dos valores omitidos e seu controle a parte, em carteira específica, não permitem vislumbrar qualquer justificativa para afastar o dolo da conduta da empresa. Da mesma forma, não é por acaso que a contabilidade da contribuinte contém todos os vícios e irregularidades aqui descritos. Cumpre lembrar que a ciência contábil se baseia no método das Partidas Dobradas, pelo qual o registro de qualquer operação implica em um débito em uma ou mais contas contábeis, que deve corresponder obrigatoriamente a um crédito equivalente, em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual a soma dos valores creditados.

Ora, o grande volume de títulos recebidos sem a correspondente emissão de notas fiscais da empresa impedem o registro regular de toda movimentação da cobrança ocorrida no período, já que não ha correspondência suficiente no faturamento formal da empresa que possa justificar as contrapartidas dos lançamentos contábeis relativos a tais recebimentos.

As mesmas observações valem para a movimentação bancária da contribuinte, que, em grande parte, é oriunda da cobrança bancária dos títulos. Não havendo o registro contábil da movimentação dos títulos em cobrança bancária, também não é possível a regular escrituração do fluxo financeiro, o que explica a ausência das contas contábeis representativas das contas correntes de titularidade da empresa.

Ao seu turno, assim decidiu o v. Acórdão nº 1402-001.836, ora recorrido, sobre a manutenção da multa qualificada:

Sobre o tema, assim concluiu a decisão recorrida:

Ocorre que as diversas irregularidades existentes na contabilidade da empresa, devidamente apontadas pela Fiscalização no TVF, indubitavelmente caracterizam a conduta dolosa perpetrada pela Impugnante, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos, por operações de mútuos com terceiros e de movimentação bancária, tudo feito à margem da sua escrituração. Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita), fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Divirjo de tal entendimento. A meu ver, os vícios encontrados na contabilidade, de modo algum, autorizam a concluir ter o contribuinte agido com dolo de modo a caracterizar a sonegação ou a fraude a que aludem, respectivamente, os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Assim sendo, em relação aos tributos cobrados advindos do arbitramento de lucros, não há que se falar em qualificação da multa.

Poder-se-ia até argumentar que as omissões de receitas advindas dos títulos cobrados poderiam caracterizar sonegação, contudo, além de não ser essa a acusação fiscal, a caracterização da omissão de receitas deu-se por presunção simples, ante à falta de comprovação das notas fiscais correspondentes aos títulos em cobrança, mas sem que a fiscalização aprofundasse o exame das provas de modo a, de forma incontestes, comprovar de forma direta a omissão

de receitas a ponto de demonstrar o dolo necessário à qualificação da penalidade.

Desse modo, voto por reduzir a multa cominada ao percentual de 75%.

Como visto anteriormente, o I. Relator não tratou da *reiteração* e da *proporção* da omissão de receitas, consignando que não houve a demonstração pela Fiscalização do *dolo necessário* que justificaria a aplicação da sanção ordinária duplicada.

Porem, conhecido o Recurso Especial, adstrito a tais matérias, o que resta, agora, é averiguar se a ocorrência da infração por diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, bastam para justificar a incidência da previsão punitiva excepcional do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Para este Conselheiro, tratando-se de infrações presumidas, de omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, a constatação da simples repetição da conduta infracional no tempo e a sua monta proporcional não bastam para afastar a observância do enunciado da Súmula CARF nº 25:

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

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas *conjecturando* sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a *reiteração* capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma *temporal*, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do *dolo* e constatação do real *intentio* daquele que é punido pelo Estado.

Na jurisprudência atual da C. 1ª Seção deste E. CARF encontra-se julgados acatando esse entendimento, como agora se ilustra com o v. Acórdão nº 1201-003.842, proferido pela mesma C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e voto vencedor da I. Conselheira Gisele Barra Bossa, publicado em 08/07/2020:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo. O fato de o contribuinte praticar determinada conduta de forma reiterada e/ou não apresentar escrituração fiscal e contábil ou apresenta DCTF's e DIPJ's zeradas, por si só, não comprova o dolo do agente. As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de receitas, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras. O respectivo racional probatório tem o condão de elevar a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal. (destacamos)

Claramente, tal critério de repetição é incapaz de retratar postura *fraudulenta* contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Cabe também verificar se a *proporção* da infração de omissão de receitas, mesmo que cometida em diversos período, como anteriormente explorado, seria elemento fático hábil para socorrer a validade da justificativa para se dobrar a monta da multa de ofício, imposta ao contribuinte inadimplente.

Na esteira daquilo antes exposto, apontar que a infração cometida foi de *larga monta* e/ou *proporção*, quando em confronto com aquilo efetivamente recolhido, igualmente, representa mera conjectura sobre a sua dimensão financeira (quantitativa), *característica* essa do tributo exigido que não encontra qualquer respaldo legal no sistema tributário nacional para se revestir de motivo para a qualificação da sanção. Novamente, adota-se elemento da própria infração, e sobre ele elucubra-se, para arrimar a exasperação penal.

Diga-se mais: a partir de qual proporção da infração de omissão de receitas a multa de ofício deixa de ser devida na monta de 75% e passa ser aplicada em dobro, na casa dos 150%?

Duas vezes aquilo ofertado a tributação? Quarto vezes? Ou só a partir de oito vezes? Ou, talvez, somente depois de dez vezes?

Tal exercício acima procedido deixa claro que a ausência da devida *jurisdicização* de tal fato (ou melhor, *característica* quantitativa, extraída do análise do débito apurado), como elemento apto para qualificar a multa de ofício, furta qualquer previsibilidade, segurança, isonomia ou certeza na aplicação do Direito, o que deve ser rechaçado.

E, nesse sentido, tratando-se de *pena*, tal ausência de respaldo legal objetivo e expresse – seja em relação à *reiteração* ou à *proporção* da infração, ou mesmo a ambas características conjugadas - resulta na sua consequente sujeição total ao *crivo* hermenêutico, discricionário, da Autoridade Fiscal, reforçando a sua ilegitimidade para a devida e hígida motivação da qualificação da multa, o que contraria, inclusive, a axiologia prestigiada, desde 1966, no art. 112 do CTN.

Ainda que o senso íntimo de *justiça fiscal* e de proteção ao Erário de muitos possa restar sensibilizado pelas dimensões e pela duração do inadimplemento tributário, repita-se: não existe qualquer *discrímen* legal correspondente a tais circunstâncias que justifique maior severidade punitiva em face do sujeito passivo na exigência daquilo devido.

Posto isso, a r. *decisão*, adotada, então, pelos I. Conselheiros da C. Turma Ordinária *a quo*, de afastar a qualificação da multa de ofício mostra-se acertada, não sendo hipótese de subsunção do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão recorrido que reduziu a multa de ofício ao percentual ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Andréa Duek Simantob – Conselheira

Divergi do i. Conselheiro Relator no tocante ao conhecimento do recurso especial, pois entendi que o confronto entre recorrido e paradigmas formam divergência, sim, sobre as teses de incidência da multa qualificada.

Vejamos o que dispõe o despacho de admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN (fls. 2.807/2.812), eis que este é objeto desta análise, já que o recurso interposto pelo contribuinte teve seu seguimento negado e não houve interposição de agravo, *in verbis*:

*“Do confronto da ementa do acórdão paradigma **1101-00.195** com excertos do acórdão recorrido, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela desqualificação da multa de ofício de 150% para 75%, mesmo que constatada pela fiscalização operações feitas, pelo contribuinte, à margem da escrituração, no acórdão paradigma (**1101-00.195**) conclui-se que, a prática reiterada de omitir da escrituração contábil-fiscal vultosa movimentação financeira em conta bancária caracteriza o evidente intuito de fraude, requisito essencial para a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.*

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.”

E é justamente desta forma que entendi ter ocorrido o dissídio jurisprudencial, diante do confronto de teses e não do confronto de provas.

Portanto, diante do exposto, conheço do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Declaração de Voto

Andréa Duek Simantob – Conselheira

Divergi neste caso do i. Relator, tendo em conta o fato de a matéria devolvida à esta E. CSRF versar sobre a qualificação da multa de ofício advinda de um arbitramento, referente ao ano calendário de 2007, em razão da identificação de omissão de receitas apuradas em montante significativo (artigo 44, inciso I, parágrafo 1º da Lei n. 9.430/1996).

Verifico da decisão da DRJ/BHE, no tocante à manutenção pela qualificadora, as seguintes considerações, advindas do que dispôs o Termo de Verificação Fiscal:

A tributação decorreu das infrações constatadas no curso do procedimento fiscal, tendo a Fiscalização procedido ao arbitramento do lucro, descartando a opção pelo lucro real realizada pelo contribuinte, no ano-calendário de 2007, tendo em vista as diversas irregularidades constatadas na escrituração contábil e fiscal da empresa, que, dentre

tantas, não identificava a movimentação bancária e financeira, mantida à margem da contabilidade. Seria impossível, no caso, a determinação do lucro real, em razão dos vícios insanáveis apurados na escrituração.

Para determinação do lucro sujeito à tributação pela incidência do percentual legal previsto nesses casos, foram levantadas (1) as receitas de vendas amparadas pelas notas fiscais emitidas pela empresa, (2) as omissões de receitas, em função de valores recebidos provenientes de cobrança bancária, reconhecidamente vinculados à atividade comercial da empresa, mas sem emissão de notas fiscais e (3) demais receitas (juros cobrados).

As multas de ofício aplicadas foram qualificadas, no percentual de 150%, com base no art. 957, II, do RIR/1999 (cuja matriz legal é o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996), porque a Fiscalização entendeu que a conduta do contribuinte, notadamente, pela **grande quantidade dos vícios insanáveis contidos na sua contabilidade** que lhe propiciaram manter à margem movimentação financeira e bancária, omitir receitas e reduzir indevidamente os tributos devidos. Tais fatos caracterizam o dolo específico e a sonegação, hipótese legal necessária para qualificação da multa.

Vale dizer que a quantidade de “vícios insanáveis” estão todos descritos no TVF e comprovados pela Autoridade Fiscal, no tocante às respostas em cada intimação levada a efeito pelo Fisco.

De outra feita, tanto o acórdão recorrido quanto o i. Relator entenderam de forma diversa no tocante à qualificação ao percentual de 150%, posto que firmaram posição de que inexistiu a constatação de dolo bem como os requisitos que dessem margem à fraude ou mesmo a sonegação, por exemplo.

Divirjo. Divirjo porque, como bem exposto pela decisão da DRJ, “**as diversas irregularidades existentes na contabilidade da empresa**, devidamente apontadas pela Fiscalização no TVF, indubitavelmente **caracterizam a conduta dolosa perpetrada pela Impugnante, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos, por operações de mútuos com terceiros e de movimentação bancária**, tudo feito **à margem da sua escrituração**”. Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita), fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%”. (Grifei)

E quais foram as irregularidades apontadas no TVF? Seguem:

No caso das receitas omitidas apuradas, identificadas por esta fiscalização a partir do recebimento de títulos vinculados a vendas efetuadas sem a emissão de nota fiscal, verifica-se a prática consistente da contribuinte em ocultar tais operações de seus controles fiscais formais e de sua contabilidade.

*A ausência de documentário, fiscal a dar suporte a tais operações comerciais já. É suficiente para caracterizar o dolo na conduta identificada. Mas, além disso, a empresa manteve carteira de cobrança específica para o recebimento destes valores, que representam volume significativo de seu faturamento, precisamente 55% das receitas formalmente consignadas em documentos fiscais. Ou seja, **declarou no ano fiscalizado receitas tributáveis da ordem de 24 milhões de reais, ao mesmo tempo em que efetuou operações comerciais sem o correspondente registro fiscal em valores superiores a 13 milhões de reais, recebidos via carteira específica de cobrança.**(grifei)*

A magnitude dos valores omitidos e seu controle a parte, em carteira específica, não permitem vislumbrar qualquer justificativa para afastar o dolo da conduta da empresa. (grifei)

Da mesma forma, não é por acaso que a contabilidade da contribuinte contém todos os vícios e irregularidades aqui descritos. Cumpre lembrar que a ciência contábil se baseia no método das Partidas Dobradas, pelo qual o registro de qualquer operação

implica em um débito em uma ou mais contas contábeis, que deve corresponder obrigatoriamente a um crédito equivalente, em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual a soma dos valores creditados.

Ora, o grande volume de títulos recebidos sem a correspondente emissão de notas fiscais da empresa impedem o registro regular de toda movimentação da cobrança ocorrida no período, já que não há correspondência suficiente no faturamento formal da empresa que possa justificar as contrapartidas dos lançamentos contábeis relativos a tais recebimentos. (grifei)

*As mesmas observações valem para a movimentação bancária da contribuinte, que, em grande parte, é oriunda da **cobrança bancária dos títulos**. Não havendo o registro contábil da movimentação dos títulos em cobrança bancária, também não é possível a regular escrituração do fluxo financeiro, o que explica a ausência das contas contábeis representativas das contas correntes de titularidade da empresa.*

Mesmo o mútuo mantido com o Sr. EDUARDO FOGAÇA OLIVIER não poderia ser registrado na contabilidade sem evidenciar infrações na conduta da empresa.

Como visto, a sistemática deste mútuo permitiu à empresa fazer pagamentos a seus fornecedores sem o trânsito destes valores em sua movimentação bancária. Da mesma forma, valores recebidos de seus clientes na forma de cheques puderam ser destinados ao mutuário, também sem impactar as contas bancárias em nome da empresa.

Tais rotinas acabaram por possibilitar a omissão do registro de pagamentos de fornecedores e mesmo de certas notas de aquisições de mercadorias (vide item 2.2 deste termo).

De forma semelhante, o modo de operação adotado no mútuo permite dar vazão a recebimentos de clientes que não estejam devidamente amparados em notas fiscais, cujos cheques poderiam ser destinados diretamente ao mutuário, sem deixar evidências de tal prática, já que a empresa optou por não contabilizar o mútuo.

Apesar da auditoria não ter aprofundado sua investigação sobre esta provável infração, há evidências que tal prática tenha sido adotada, já que os valores identificados como recebidos do mutuário (aproximadamente R\$ 2.600.000,00, vide tabela 02) são muito superiores às concessões identificadas (R\$ 641.000,00, conforme tabela 01).

Assim, o descompasso entre os valores é forte indicio que as concessões não identificadas tenham se materializado, ao menos em parte, através de depósitos efetuados nas contas bancárias administradas pelo Sr. EDUARDO FOGAÇA OLIVIER, com a utilização de cheques recebidos pela empresa fiscalizada.

Resta, portanto, caracterizada a sonegação na conduta praticada pela contribuinte, que justifica a qualificação da multa.

É bem verdade que, tenho me manifestado por meio de inúmeros precedentes nesta CSRF, entre eles a Declaração de Voto contida nos autos do processo 10218.720244/2011-81, no sentido manter a qualificação da multa, bem como a infração de omissão de receita em quantia expressiva da renda auferida, bem como quanto à matéria da reiteração da conduta dolosa que ensejou a multa qualificada e este torna-se mais um caso que fiz questão de registrar minha declaração de voto.

Ora, entendo pouco razoável a tese de que o sujeito passivo não possuía consciência do dano que causava ao erário ao não declarar as receitas omitidas.

Não foram alguns meses ou mesmo desorganização de sua escrituração.

Foram valores omitidos significativos como justificado pelo Fisco no respectivo Termo de Verificação Fiscal; a significância, a forma, a conduta e o tempo na repetição da

conduta pelo contribuinte geram as causas dos pressupostos da qualificação estabelecidos na legislação de regência, acrescido do fato que levaram à exclusão do contribuinte da sistemática simplificada.

Nestas condições, votei no sentido de dar integral provimento ao Recurso Especial da PGFN, para restabelecer a multa qualificada de 150%.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Em que pesem os valorosos argumentos do ilustre Relator, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella quanto à qualificação da penalidade, embora o acompanhe, o faço por suas conclusões ante à divergência quanto aos seus fundamentos.

E, considerando que fui o relator do acórdão recorrido, cabem alguns esclarecimentos sobre o porquê do meu voto em reduzir a multa de ofício para 75%.

1 FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

No Acórdão nº 1402-001.836, julgado na sessão de 21 de outubro de 2014, assim me manifestei sobre os pontos que interessam no tocante à discussão da qualificação da multa de ofício:

5. DO ARBITRAMENTO DE LUCROS

A autoridade fiscal procedeu ao arbitramento de lucros da Recorrente com base nos seguintes fundamentos (itens 2.0 e 2.2 do Termo de Verificação Fiscal):

- (i) ausência de contabilização de mútuos concedidos a terceiros (Eduardo Fogaça Olivier e Humanitas); não há na contabilidade da empresa nenhuma conta representativa desses mútuos; tampouco foram identificados registros contábeis dos movimentos financeiros que materializaram as concessões desses empréstimos;
- (ii) ausência de contabilização dos pagamentos a fornecedores efetuados com os cheques da conta bancária em nome de HUMANITAS;

- (iii) não foram localizadas as contabilizações de algumas notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias;
- (iv) as contabilizações de recebimentos de clientes repassados aos mutuários não foram efetuadas;
- (v) a contabilização da movimentação bancária feita de forma irregular; os livros Diário e Razão não contemplam qualquer conta contábil específica representativa das contas correntes mantidas pela empresa nas instituições bancárias; movimento bancário registrado unicamente na conta “Caixa”, que não recepcionou a plenitude da movimentação bancária da empresa (créditos bancários da ordem de 36 milhões de reais e débitos da conta “Caixa”, de 24 milhões de reais).

[...]

As receitas consideradas no lançamento foram apuradas: (i) com base no Livro de Apuração de ICMS do Recorrente; (ii) títulos relativos a cobranças, creditados em conta-corrente, que a Recorrente não logrou comprovar que havia emitidos as notas fiscais correspondentes às operações, tampouco oferecido tais valores à tributação.

Destaca-se ainda que a autoridade fiscal deduziu da autuação todos os valores já declarados e/ou recolhidos pelo contribuinte a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

7. DA MULTA DE OFÍCIO

Sobre o tema, assim concluiu a decisão recorrida:

Ocorre que as diversas irregularidades existentes na contabilidade da empresa, devidamente apontadas pela Fiscalização no TVF, indubitavelmente caracterizam a conduta dolosa perpetrada pela Impugnante, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos, por operações de mútuos com terceiros e de movimentação bancária, tudo feito à margem da sua escrituração. Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita), fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Dirijo de tal entendimento. A meu ver, os vícios encontrados na contabilidade, de modo algum, autorizam a concluir ter o contribuinte agido com dolo de modo a caracterizar a sonegação ou a fraude a que aludem, respectivamente, os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Assim sendo, em relação aos tributos cobrados advindos do arbitramento de lucros, não há que se falar em qualificação da multa.

Poder-se-ia até argumentar que as omissões de receitas advindas dos títulos cobrados poderiam caracterizar sonegação, contudo, além de não ser essa a acusação fiscal, a caracterização da omissão de receitas deu-se por presunção simples, ante à falta de comprovação das notas fiscais correspondentes aos títulos em cobrança, mas sem que a fiscalização aprofundasse o exame das provas de modo a, de forma incontestada, comprovar de forma direta a omissão de receitas a ponto de demonstrar o dolo necessário à qualificação da penalidade.

Desse modo, voto por reduzir a multa cominada ao percentual de 75%.

2 DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Em primeiro lugar, há de se ressaltar que houve arbitramento de lucros. E, em relação às receitas já declaradas pelo contribuinte, a autoridade fiscal também efetuou a qualificação da penalidade em relação à parcela de IRPJ exigida de ofício decorrente da diferença entre o imposto já declarado pelo contribuinte e o IRPJ calculado de ofício decorrente do arbitramento de lucros.

Nesse ponto, entendo não haver qualquer justificativa (fundamentada ou não no auto de infração) que pudesse dar ensejo à qualificação da penalidade, uma vez que a diferença de tributo calculada decorre única e exclusivamente da sistemática de apuração adotada na exigência de ofício, independentemente da existência de conduta dolosa por parte do contribuinte, uma vez que o arbitramento de lucros não se confunde com penalidade.

No que atine à qualificação da multa de ofício decorrente dos tributos calculados com base nas receitas consideradas omitidas há de se observar que valoroso trabalho desenvolvido pela autoridade fiscal, os indícios apontados decorrentes de ausência de contabilização de mútuos, de pagamentos efetuados com os cheques da conta bancária em nome de HUMANITAS, a não localização de contabilizações de algumas notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias, as contabilizações de recebimentos de clientes repassados aos mutuários não foram efetuadas, e a contabilização da movimentação bancária feita de forma irregular nos livros Diário e Razão deram ensejo ao arbitramento de lucros e sequer foram arroladas nas razões para qualificação de multa.

É importante ainda ressaltar que a citação da utilização de contas em nome de terceiro não se deu de forma a demonstrar que recursos depositados em tais contas decorreram de receitas omitidas, quer porque - ao contrário do que afirmado por alguns dos ilustres conselheiros deste colegiado - o fundamento da exigência não foi o art. 42 da Lei nº 9.430/96, quer porque a própria fiscalização afirma que a origem de diversos créditos nessas contas se deu com transferências realizadas pelo próprio contribuinte autuado. Ademais, as circularizações realizadas pela autoridade fiscal limitaram-se a examinar os pagamentos realizados, em favor do contribuinte, com recursos das citadas contas bancárias. Tivesse a autoridade fiscal também circularizado e demonstrado que créditos realizados nesta conta tivessem origem em clientes da fiscalizada, a meu ver, viabilizaria a qualificação da penalidade.

No mais, corroboro meu entendimento já firmado na decisão recorrida no sentido de que vícios encontrados na contabilidade – e foi essa a fundamentação da multa qualificada contida no Termo de Verificação Fiscal à e-fl. 708 - não autorizam a conclusão de que o contribuinte agiu com dolo de modo a caracterizar a sonegação ou a fraude a que aludem, respectivamente, os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Peço vênha, ainda, para novamente transcrever o último parágrafo da fundamentação de meu voto no aresto recorrido:

Poder-se-ia até argumentar que as omissões de receitas advindas dos títulos cobrados poderiam caracterizar sonegação, contudo, além de não ser essa a acusação fiscal, a caracterização da omissão de receitas deu-se por presunção simples, ante à falta de comprovação das notas fiscais correspondentes aos títulos em cobrança, mas sem que a fiscalização aprofundasse o exame das provas de modo a, de forma incontestada,

comprovar de forma direta a omissão de receitas a ponto de demonstrar o dolo necessário à qualificação da penalidade.

3 CONCLUSÃO

Por essas razões, encaminho meu voto no sentido de CONHECER do recurso especial, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto