



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.100174/2009-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.523 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado V W J PROMOÇÕES E EVENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INFRAÇÃO BASEADA EM PRESUNÇÃO SIMPLES. RECEBIMENTOS DE CARTÃO DE CRÉDITO POR PESSOA JURÍDICA NÃO COMERCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas de recebimento recursos advindos de operações com cartão de crédito para empresa não comercial, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção de omissão de receitas, com uma outra no sentido de que a de que presunção dos recebimento de recursos justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos recebimentos via operadoras de cartão de crédito. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção simples ou legal, mas se exige prova de conduta dolosa, em especial, no caso de fundamentar-se essa qualificação devido à omissão de receita ser reiterada e significativa em relação às receitas declaradas, a comprovação de que os recebimentos de recursos com origem em operações com cartão de crédito em empresa de locação de stands advêm das atividades operacionais do contribuinte.

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 (Súmula CARF nº 25).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-

lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração IRPJ e reflexos decorrentes de omissão receitas baseadas em receitas de vendas/prestação de serviços recebidas por meio de cartão de crédito, acrescidos de multa de ofício de 150%. Os fatos geradores referem-se aos anos-calendário de 2006 e 2007.

Em apertada síntese, e nos limites que interessam à análise do Recurso Especial, segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 47-53, a autoridade fiscal relata que o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre os valores percebidos por meio de administradoras de cartão de crédito, assim como a discrepância entre esses valores e aqueles informados a título de receitas em DIPJ. Requereu-se ainda a apresentação de escrituração contábil ou Livro Caixa.

Em resposta, o contribuinte informou que não possuía escrituração contábil ou Livro Caixa, e além disso, que nem todos os valores recebidos por meio de administradoras de cartão de crédito referir-se-iam a receitas, uma vez que sua operação diriam respeito a receitas de terceiros, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal à fl. 48, a seguir transcrito:

Em resposta ao item 6 do Termo de Início de Fiscalização, informou que solicitara às administradoras de cartão de crédito, porém, elas não forneceram os comprovantes dos repasses; em atendimento aos retrocitados itens do Termo de Intimação Fiscal, informou que a receita real auferida foi de R\$466.000,00, nos anos de 2006 e 2007, e discriminou mensalmente, apesar de haver declarado apenas R\$77.970,00, o que ocorreu devido à falta de informações entre a administração da empresa e o departamento contábil-fiscal. Acrescentou que resolveu implantar o cartão de crédito para conseguir receber dos expositores (clientes) o valor da locação dos “stands” e que permitia que os expositores recebessem suas vendas através de sua máquina de cartão de crédito e, ao final do evento (feira), repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”; que essa foi uma maneira segura de receber o valor da receita pela locação dos “stands”; que estava anexando a relação dos expositores que participavam das feiras nos anos de 2006 e 2007, e que utilizaram as máquinas de cartões de crédito da VWJ Promoções e Eventos Ltda. Para recebimento das vendas efetuadas por eles em seus “stands”.

Especificamente em relação à qualificação da multa de ofício, assim consta no citado Termo de Verificação (fls. 48-49):

Analisando as razões apresentadas pela fiscalizada em relação aos valores repassados pelas administradoras de cartão de crédito, e o que dispõe o artigo acima transcrito, concluímos que se trata de receitas auferidas por ela, e que suas alegações não foram suficientes para comprovar que as receitas não foram suas, ficando caracterizada a omissão de receitas pela falta de inclusão das mesmas na base de cálculo do IRPJ, isto é, pela falta de declaração à Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, de expressiva soma de receitas mensais de suas atividades, informadas ao fisco pelas administradoras de cartões de crédito, e que, após intimada como mencionamos anteriormente, reconheceu que a parcela de R\$466.000,00 (anos calendários de 2006 e 2007) foi auferida por ela, embora haja declarado apenas R\$77.970,00 (ano 2006) e em 2007, nada declarara, caracteriza a intenção dolosa do pagamento de tributos. Configura ilícito tipificado nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e na Lei n.º 8.137/90, artigos 1º e 2º, motivando, assim, a aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488 de 15 de junho de 2007.

[...]

A fiscalizada não declarou nem efetuou os recolhimentos/pagamentos dos tributos sobre as receitas mencionadas retro, **cometendo a mesma infração nos dois anos-calendários sob fiscalização.**

Assim, a infração descrita, sem dúvida, incorre nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, que define:

[...]

Isto posto, não há dúvida de que a omissão de expressiva quantia de receitas não oferecidos à tributação, demonstra a manifesta intenção dolosa da fiscalizada, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal e fraude. E, por ter havido a infração, cabível a imposição da penalidade da multa de 150%, que está sendo aplicada sobre os valores apurados nos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. **[grifei]**

Intimado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação pleiteando o cancelamento integral da exigência. Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a parcialmente procedente, cancelando-se parcela de exigência referente aos recolhimentos efetuados pelo contribuinte antes do início do procedimento fiscal.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário que, por meio do Acórdão n.º 1201-003.302, deu-lhe provimento parcial para reduzir a multa de ofício para 75%, conforme ementa e dispositivo reproduzidos a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (arts. 45 e 47 da Lei n.º 8.981, de 1995).

LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO – COEFICIENTE.

A base de cálculo do IRPJ no caso de arbitramento do lucro para a atividades de prestação de serviço e/ou locação de bens corresponde à aplicação do percentual de 32 % acrescido de 20%, ou seja, 38,4%. Já no caso da CSLL, para essas mesmas atividades mantém-se o percentual de 32% (arts. 15, 16 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995).

OMISSÃO DE RECEITAS - DECLARAÇÃO DE OPERAÇÃO COM CARTÕES DE CRÉDITO (DECRED).

É legítima a apuração da receita bruta com base nas informações repassadas pelas administradoras de cartão de créditos, descontados os valores já oferecidos à tributação (art. 5º da LC nº 105, de 2001; Decreto nº 4.489, de 2002; IN SRF nº 341 de 2003).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos: i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros; ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal); iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS/COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS.

Verificada a omissão de receita, o valor apurado deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para diminuir a multa de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Texeira, que negavam provimento integralmente. Vencida a conselheira Barbara Melo Carneiro (relatora), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 14/02/2020 (fl. 307) e em 21/02/2020 (fl. 325) os autos retornaram ao CARF com o Recurso Especial de fls. 308-324.

A admissibilidade do Recurso Especial da PGFN foi analisada por meio do Despacho de fls. 328-340, cujos trechos de interesse transcreve-se a seguir:

- Quanto à qualificação da multa de ofício:

a) Assim estabeleceram o recorrido e os paradigmas, quanto ao tema:

Voto do recorrido – Acórdão CARF 1201-003.302 (e-fls. 304 a 306):

“(…)

20. Em relação à multa qualificada de 150%, a despeito das várias alterações do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, sempre prevaleceu a redação no sentido de que tal percentual aplica-se nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é dizer, nos casos de sonegação, fraude e conluio.

21. Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da

obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autorizada fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

22. Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

23. O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

24. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34:

Súmula CARF n.º 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF n.º 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

25. No caso em análise, **a qualificação da multa se deu em razão da reiteração da** infração e da “expressiva quantia de receitas não oferecidas à tributação”, [grifos do despacho] o que, no entendimento da autoridade fiscal, demonstra manifesta intenção dolosa passível de tipificação como sonegação ou fraude. Os fatos foram assim narrados no

Termo de Verificação Fiscal:

A fiscalizada não declarou nem efetuou os recolhimentos/pagamentos dos tributos sobre as receitas mencionadas retro, cometendo a mesma infração nos dois anos-calendário sob fiscalização.

Assim, a infração descrita, sem dúvida, incorre nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, que define: [...]Isto posto, não há dúvida de que a omissão de expressiva quantia de receitas não oferecidos à tributação, demonstra a manifesta intenção dolosa da fiscalizada, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal e fraude. E, por ter havido a infração, cabível a imposição da penalidade da multa de 150%, que está sendo aplicada sobre os valores apurados nos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

26. Conforme elencado acima, não constou dos autos elementos probatórios que demonstrem que a conduta da recorrente tenha sido qualificada por evidente intuito de fraude. Na essência, o que consta dos autos trata-se de simples omissão de receita, inclusive com uma parcela reconhecida pela própria recorrente. Nestes termos não há como prevalecer a multa qualificada.

27. Por fim, tendo em vista tratar de omissão de receita, o valor apurado deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da Cofins.

(...)"

Voto do 1º paradigma – Acórdão CARF n.º 9101-004.724 (fls. 16 a 23):

“(..."

No que se refere à segunda matéria (“Omissão de receitas. Vendas com cartões de crédito. Multa qualificada”), esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

(...)

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

(...)

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

(...)

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos

Acórdãos n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Floresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano). [grifos do despacho]. No presente caso, porém, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que, no ano-calendário 2005, exerceu a atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios, informando receitas da atividade equivalentes a montantes trimestrais oscilando entre R\$ 732.000,00 e R\$ 740.000,00, ao passo que os créditos bancários promovidos pelas operadoras de cartões de crédito (Visa e Redecard) em contas correntes da matriz e da filial totalizaram, no ano, R\$ 7.652.419,43, como evidenciado no quadro comparativo às e-fls. 361:

(...)

Ou seja, a partir dos extratos bancários fornecidos pela própria Contribuinte, a autoridade fiscal, para além de créditos bancários com outros históricos, no total anual de R\$ 164.177.513,63, identificou o montante de R\$ 7.652.419,43 decorrente de créditos de operadoras de cartões de crédito, significativamente superior às receitas uniformemente declaradas ao longo do ano-calendário 2005, nos montantes trimestrais entre R\$ 732.000,00 e R\$ 740.000,00.

Em se tratando de pessoa jurídica que exerce atividade comercial – diversamente de algumas atividades de prestação de serviço que podem gerar recebimentos decorrentes de atividades de terceiros –, não há dúvida razoável que permita dissociar os aportes promovidos por operadoras de cartões de crédito do recebimento de receitas da atividade. E a intenção de omiti-las nas bases de cálculo dos tributos declarados e recolhidos resta evidente frente à anormal uniformidade dos valores omitidos, quando comparados com as receitas declaradas. [grifos do despacho] Em todos os meses do ano, no que se refere à apuração das contribuições incidentes sobre o faturamento, e em todos os trimestres do ano, quando apurado o IRPJ e CSLL devidos sobre o lucro presumido trimestral, a Contribuinte reconheceu receitas equivalentes a menos da metade dos valores recebidos de operadoras de cartões de crédito. Há evidências suficientes de que receitas da atividade em montantes significativos foram reiteradamente omitidas na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, ao longo do ano-calendário 2005, em conduta incompatível com qualquer cogitação de erro escusável que afaste a intenção dolosa de assim proceder, com vistas a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador dos tributos na forma prevista nos Artigos 71 e 72 da Lei n.º 4502/64, como indicado no lançamento.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de sonegação e fraude na apuração das bases dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário 2005.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua

aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120):

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descriptor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta:

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto e restabelecida a qualificação da penalidade.

(...)”

Voto do 2.º Paradigma - Acórdão CARF no. 1202-000.086 (fls. 10 a 12)

“(…)”

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, **haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar do artifício de**

praticar sistematicamente omissão de receitas, durante meses consecutivos, relativa a vendas com recebimento por meio de cartão de crédito. [grifos do despacho]

O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 está assim redigido:

(...)

Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido.

(...)

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impossibilitar a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

(...)

As irregularidades apuradas pelo Fisco justificam a imposição da multa qualificada: **a empresa manteve durante meses consecutivos movimentação financeira em conta-corrente bancária relativa a faturamento com cartão de crédito, sem declará-la.**

Incabível, portanto, a alegação de que a multa qualificada teria sido imposta tendo por base a presunção legal de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, tendo a fiscalização indicado como motivo caracterizador da fraude a sistemática omissão de receitas de valores relativos a venda por meio de cartão de crédito. [grifamos]

Por pertinente, do Relatório da Ação Fiscal transcrevo os seguintes fundamentos que levaram o autuante a qualificar a multa para o percentual de 150%:

"Com a finalidade de se eximir do pagamento dou recolhimento dos Tributos Federais, a fiscalizada omitiu receitas de sua atividade para a RFB Secretaria da Receita Federal do Brasil, na DIPJ apresentada espontaneamente correspondente ao ano-calendário de 2004, correspondente ao recebimento de vendas efetuadas através de cartões de crédito, constantes dos extratos bancários às folhas 27 a 287."

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.

(...)"

Do teor dos dispositivos acima, nota-se que são adotados, por Colegiado recorrido e paradigmas, entendimentos opostos, uma vez que:

I) No âmbito dos presentes autos, não obstante se tratar, de forma incontroversa, de situação fática onde há: a) reiteração da omissão de receitas pela contribuinte e b) montante omitido relevante, frente às receitas declaradas pela autuada (sendo ambos fundamentos da acusação fiscal), o Colegiado recorrido rejeita a qualificadora imputada, por entender inexistirem elementos probatórios que

demonstrem que a conduta da recorrente tenha sido qualificada por evidente intuito de fraude. Entendeu o Colegiado *a quo* que, na essência, o que consta dos autos trata-se de simples omissão de receita, inclusive com uma parcela reconhecida pela própria recorrente.

II) Já ambos os paradigmas são bastante claros em estabelecer que, em se constatando, simultaneamente, as circunstâncias de: a) omissão de receitas oriundas de vendas com utilização de cartão de crédito, em montante bastante superior às receitas objeto de declaração e b) reiteração da omissão, por mais de um período de apuração (sendo ambas as circunstâncias observadas no caso dos presentes autos), é de se manter a qualificadora.

Assim, transmudados os presentes autos aos Colegiados paradigmáticos, de se concluir que o resultado do julgado quanto ao tema recorrido se reverteria, passando-se a considerar aplicável a qualificadora da multa de ofício, restando, assim, caracterizada a divergência suscitada, com base nos paradigmas indicados pela Fazenda Nacional.

No mérito, a PGFN requer o restabelecimento da decisão de primeira instância, com o consequente restabelecimento da multa de 150%.

O contribuinte, intimado sobre a o Acórdão recorrido e a interposição do Recurso Especial por parte da Fazenda em 10/07/2020 (fl. 348), não mais se manifestando nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Por concordar integralmente com o Despacho de Admissibilidade de fls. 328-340, e na ausência de contraposição por parte do contribuinte, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial.

2 MÉRITO

Alega a PGFN que a penalidade aplicada no auto de infração, no percentual de 150%, estaria correta em face do dolo do contribuinte em omitir receitas da atividade em montante relevante e de forma reiterada, justificando-se a exasperação da penalidade prevista no art. 44 a Lei nº 9.430/96. Nesse contexto, aduz a Recorrente que a penalidade exasperada deveria ser restabelecida, uma vez que o acórdão recorrido proveu parcialmente o Recurso Voluntário do contribuinte para reduzir a penalidade para 75%.

Pois bem, a multa de 150% sobre o IRPJ e contribuições apuradas a partir da constatação de que o contribuinte omitiu receitas, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430,

de 1996, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte mediante conduta fraudulenta de que trata o art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

O colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a penalidade de ofício para 75%.

Pois bem, para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, vigente à época dos fatos geradores:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Como visto, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, somente era admitida a aplicação da multa no percentual de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 tinha aplicação sempre que em procedimento fiscal fosse constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei n.º 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Quanto à qualificação da multa de ofício, assim consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 48-49):

Analisando as razões apresentadas pela fiscalizada em relação aos valores repassados pelas administradoras de cartão de crédito, e o que dispõe o artigo acima transcrito, concluímos que se trata de receitas auferidas por ela, e que suas alegações não foram suficientes para comprovar que as receitas não foram suas, ficando caracterizada a omissão de receitas pela falta de inclusão das mesmas na base de cálculo do IRPJ, isto é, pela falta de declaração à Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, de expressiva soma de receitas mensais de suas atividades, informadas ao fisco pelas administradoras de cartões de crédito, e que, após intimada como mencionamos anteriormente, reconheceu que a parcela de R\$466.000,00 (anos calendários de 2006 e 2007) foi auferida por ela, embora haja declarado apenas R\$77.970,00 (ano 2006) e em 2007, nada declarara, caracteriza a intenção dolosa do pagamento de tributos. Configura ilícito tipificado nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64 e na Lei n.º 8.137/90, artigos 1º e 2º, motivando, assim, a aplicação da multa prevista no artigo 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, com a nova redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488 de 15 de junho de 2007.

[...]

A fiscalizada não declarou nem efetuou os recolhimentos/pagamentos dos tributos sobre as receitas mencionadas retro, **cometendo a mesma infração nos dois anos-calendários sob fiscalização.**

Assim, a infração descrita, sem dúvida, incorre nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, que define:

[...]

Isto posto, não há dúvida de que a omissão de expressiva quantia de receitas não oferecidos à tributação, demonstra a manifesta intenção dolosa da fiscalizada, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal e fraude. E, por ter havido a infração, cabível a imposição da penalidade da multa de 150%, que está sendo aplicada sobre os valores apurados nos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS. **[grifei]**

Conforme se observa, a infração em questão diz respeito a omissão de receitas com base em presunção simples da autoridade fiscal de que os recebimentos do contribuinte advindo das administradoras de cartão de crédito decorreriam de receitas da atividade. Nesse cenário, para qualificação da penalidade, há de observar se a autoridade fiscal angariou elementos além daqueles necessários para a realização do lançamento, ou seja, se o lançamento basear-se unicamente nesse ponto, não há como se presumir a ocorrência do dolo necessário à qualificação da penalidade, restando incólume, se válida a presunção construída pela autoridade fiscal, a imputação de omissão de receitas, mas sem qualquer elemento que pudesse comprovar o dolo. Por outro lado, caso sejam indicados pela autoridade fiscal elementos de prova robustos acerca da origem da receita omitida (em regra, “recebimento de cartões de crédito”, venda de mercadorias ou prestação de serviço, etc.), ou ainda de manobras fraudulentas, a qualificação da penalidade pode ser mantida, haja vista restar afastada a possibilidade de simples erro por ele cometido.

Nesse mesmo sentido, assim me manifestei no Acórdão n.º 1402-002.140:

MULTA DE OFÍCIO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUALQUER ATO DOLOSO A JUSTIFICAR A QUALIFICAÇÃO.

Sendo o fato gerador da obrigação presumido, como na omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, não se pode, simplesmente, vincular a ele uma multa qualificada, pois se estaria também indo além da presunção legal de omissão de receitas, com uma outra presunção, a de que presunção dos depósitos bancários justifica, por si mesma, a qualificação da multa de ofício, quando não há nos autos qualquer conduta adicional a qualificar a conduta, além da existência dos depósitos de origem não comprovada. Não que seja impossível aplicar uma multa qualificada na hipótese de tributação por presunção legal, mas se exige do contribuinte a prática de uma conduta adicional qualificada, além daquele que justificou a presunção legal, um *plus* doloso, o que não ocorreu nestes autos. [...]

Nessa mesma linha de raciocínio, assim encaminhei meu voto no Acórdão n.º 1402-001.405:

Alega o recorrente que a penalidade aplicada deveria ser de 75% ao invés da multa qualificada de 150%. Baseia seus argumentos no fato de ter atendido às intimações da Fiscalização, principalmente, não restar caracterizada a suposta sonegação.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que a multa qualificada foi aplicada somente sobre as omissões de receitas baseadas em provas diretas, pois, relativamente à receita omitida apurada com base em depósitos bancários, a penalidade aplicada foi a multa “básica” de 75%.

[...]

Relembremos as infrações detectadas pela autoridade fiscal e que continuam sob litígio relativamente à aplicação da penalidade qualificada: (ii) omissão de receitas referente a resultados de vendas de veículos com emissão de notas fiscais (iii) omissão de receitas baseada na diferença entre os valores de vendas apontados nos documentos fiscais e os registrados nos documentos de transferência de veículos; (iv) omissão de receitas baseado na alienação de veículos sem a emissão de notas fiscais (quantificação baseada no valor de venda consignado nos documentos de transferência de veículos).

Analisemos as infrações apontadas nos itens “iii” e “iv”. O contribuinte declarou a menor expressivos valores de receita durante todos os meses de 2007. Comprovou-se à exaustão, com expressa concordância do recorrente, que valores efetivos de vendas consignados em notas fiscais não correspondiam aos efetivos valores das negociações entabuladas. Logrou também a autoridade fiscal demonstrar que houve vendas sem emissão de notas fiscais. Esses procedimentos configuram, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964 (sonegação). Esse “*animus*”, vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todos os meses dos ano-calendário de 2007, e em relação a inúmeras operações realizadas no mesmo período.

Os valores envolvidos em tais infrações ultrapassam o montante R\$ 6 milhões de receitas não oferecidas ao crivo da tributação e em inúmeras operações realizadas pelo autuado. Em tais circunstâncias, não há como se presumir não haver dolo. A intenção de sonegar, ocultando o fato gerador, é conclusão imediata e inequívoca. Portanto, em relação a tais infrações, correta a posição do Fisco em exasperar a penalidade.

[...]

Em suma: os argumentos do recorrente quanto à ausência de dolo mostram-se insubsistentes diante dos elementos coligidos pela Fiscalização, devendo ser mantida a penalidade agravada em relação às infrações “iii” e “iv” retrodescritas.

Contudo, em relação à infração “ii” (omissão de receitas referente a resultados de vendas de veículos com emissão de notas fiscais – subitem 2 da infração 001 – fl. 2235), entendo não restar caracterizado o dolo.

Ainda nessa trilha de entendimento, me manifestei ainda no Acórdão 1301-002.984.

Valho-me ainda, de passagem do brilhante voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no primeiro paradigma indicado pela PGFN, Acórdão n.º 9101-004.724, a respeito da utilização de presunções e sobre as circunstâncias que podem ensejar a qualificação da penalidade nesses casos:

[...]

No que se refere à segunda matéria (“Omissão de receitas. Vendas com cartões de crédito. Multa qualificada”), esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

[...]

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

[...]

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

[...]

Tais parâmetros orientaram os votos desta Conselheira, contrários à qualificação da penalidade em face de significativa e/ou reiterada omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, dissociada de outras evidências de os depósitos bancários corresponderem a receitas da atividade do sujeito passivo, como são exemplos as decisões veiculadas nos Acórdãos n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Floresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano). No presente caso, porém, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que, no ano-calendário 2005, exerceu a atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios, informando receitas da atividade equivalentes a montantes trimestrais oscilando entre R\$ 732.000,00 e R\$ 740.000,00, ao passo que os créditos bancários promovidos pelas operadoras de cartões de crédito (Visa e Redecard) em contas correntes da matriz e da filial totalizaram, no ano, R\$ 7.652.419,43, como evidenciado no quadro comparativo às e-fls. 361:

[...]

Ou seja, a partir dos extratos bancários fornecidos pela própria Contribuinte, a autoridade fiscal, **para além de créditos bancários com outros históricos, no total anual de R\$ 164.177.513,63, identificou o montante de R\$ 7.652.419,43 decorrente de créditos de operadoras de cartões de crédito, significativamente superior às receitas uniformemente declaradas ao longo do ano-calendário 2005**, nos montantes trimestrais entre R\$ 732.000,00 e R\$ 740.000,00.

Em se tratando de pessoa jurídica que exerce atividade comercial – diversamente de algumas atividades de prestação de serviço que podem gerar recebimentos decorrentes de atividades de terceiros –, não há dúvida razoável que permita dissociar os aportes promovidos por operadoras de cartões de crédito do recebimento de receitas da atividade. E a intenção de omiti-las nas bases de cálculo dos tributos declarados e recolhidos resta evidente frente à anormal uniformidade dos valores omitidos, quando comparados com as receitas declaradas. [destaquei] Em todos os meses do ano, no que se refere à apuração das contribuições incidentes sobre o faturamento, e em todos os trimestres do ano, quando apurado o IRPJ e CSLL devidos sobre o lucro presumido trimestral, a Contribuinte reconheceu receitas equivalentes a menos da metade dos valores recebidos de operadoras de cartões de crédito. Há evidências suficientes de que receitas da atividade em montantes significativos foram reiteradamente omitidas na apuração dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, ao longo do ano-calendário 2005, em conduta incompatível com qualquer cogitação de erro escusável que afaste a intenção dolosa de assim proceder, com vistas a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador dos tributos na forma prevista nos Artigos 71 e 72 da Lei nº 4502/64, como indicado no lançamento.

É certo que a Fiscalização, supondo-se possível uma prova direta do dolo do agente no presente caso, não a alcançou. Contudo, foi reunido um conjunto de indícios consistentes e convergentes que autorizaram a presunção da intenção de sonegação e fraude na apuração das bases dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário 2005.

Veja-se que a imperatividade do uso da presunção, na esfera tributária, é defendida com sólidos argumentos por Maria Rita Ferragut (in Evasão Fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação, Revista Dialética de Direito Tributário nº 67, Dialética, São Paulo, 2001, p. 119/120): [grifei]

Por outro lado, insistimos que a preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, a utilização da presunção no caso de dissimulação, já que a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a segurança jurídica, a legalidade, a tipicidade, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados.

Dentre as possíveis acepções do termo, definimos presunção como sendo norma jurídica lato sensu, de natureza probatória (prova indiciária), que a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado), descritor de evento de ocorrência fenomênica provável, e passível de refutação probatória.

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e,

portanto, o real não tem como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo jurídica certo e fenomenicamente provável. É a realidade impondo limites ao conhecimento.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas “presumem”.

E, mais à frente, abordando diretamente a questão da prova da fraude, a mesma autora acrescenta: [grifei]

As presunções assumem vital importância quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação, dissimulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados para se evitar a incidência normativa.

Como se vê, a exigência imposta à verificação de fraude, para atribuir-lhe uma consequência é a prova, e esta pode se dar por meio de presunção. [grifei]

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto e restabelecida a qualificação da penalidade.

No caso concreto, há de se ressaltar uma peculiaridade: a atividade do contribuinte não era comercial, conforme se extrai de seu Contrato Social à fl. 61, veja-se:

CLÁUSULA SEGUNDA: O Objetivo social será promoções e eventos, publicidade, exposições e feiras.

Nessa circunstância específica, considerando-se que na atividade do contribuinte o recebimento por meio de cartões de crédito sequer é praxe, aliado ao argumento e, ao menos, identificação dos supostos locatários que utilizariam as máquinas de cartão de crédito registradas em nome do contribuinte¹, não há como se afirmar que as receitas imputadas ao contribuinte como omitidas - matéria não mais em litúgio nos autos - de fato tiveram origem nas operações da própria pessoa jurídica. Se a construção realizada pela autoridade fiscal foi suficiente para caracterizar a omissão de rendimentos, entendo que, para fins de qualificação da penalidade, deveria a autoridade fiscal angariar elementos complementares de modo a restar comprovado o dolo do contribuinte em omitir as referidas receitas ao crivo da tributação, uma vez ausente qualquer elemento adicional à própria exigência do tributo.

¹ Nas palavras da autoridade fiscal, foram esses os esclarecimentos prestados pelo contribuinte: "Acrescentou que resolveu implantar o cartão de crédito para conseguir receber dos expositores (clientes) o valor da locação dos “stands” e que permitia que os expositores recebessem suas vendas através de sua máquina de cartão de crédito e, ao final do evento (feira), repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”; que essa foi uma maneira segura de receber o valor da receita pela locação dos “stands”; que estava anexando a relação dos expositores que participavam das feiras nos anos de 2006 e 2007, e que utilizaram as máquinas de cartões de crédito da VWJ Promoções e Eventos Ltda. Para recebimento das vendas efetuadas por eles em seus “stands”."

Nessas circunstâncias, a reiteração e volume de receitas omitidas não são elementos que alteram o cenário de infração baseada em presunção (simples) e sem comprovação de os recursos tinham como origem, sem margem de dúvidas, das operações do contribuinte.

Com efeito, entendo ser aplicável o Enunciado n.º 25 da Súmula CARF, assim vazado: “*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 n.º 4.502/64.*”

Desse modo, correta a conclusão da decisão recorrida quanto à desqualificação da multa de ofício

Assim sendo, voto por manter a decisão recorrida que reduziu a multa de ofício para 75% e, por conseguinte, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da PGFN.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no presente caso (assim como no caso do processo 19647.008791/2005-61, julgado nesta mesma reunião de julho de 2021), no mérito acompanhei o voto do i. Relator pelas conclusões, concordando que o caso não é de aplicação de multa qualificada, mas com outra fundamentação.

Neste passo, observo que a ressalva ao minucioso voto do i. Relator se faz especialmente quanto à importância dada à natureza das receitas para fins de aplicação da multa qualificada. Isso porque, não sem antes pedir a devida vênica para discordar quanto a este ponto, compreendo que o fato de se tratar ou não de receitas da atividade nada diz sobre o dolo do sujeito passivo, tratando-se, apenas e tão somente, de mais uma característica da própria omissão. Desse modo, assim como o volume e a reiteração não são circunstâncias capazes de justificar a qualificação da multa de ofício em uma autuação por omissão de receitas, também a natureza das receitas não teria tal repercussão.

O entendimento foi expressado com mais detalhes no voto do acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021, em que esta 1ª Turma da CSRF assim decidiu:

Acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. VOLUME E REITERAÇÃO. RECEBIMENTOS POR MEIO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. RELAÇÃO COM O FATURAMENTO. DOLO NÃO COMPROVADO.

A qualificação da multa de ofício depende de prova do dolo do sujeito passivo.

Reiteração e volume, sendo medidas, ou graduações, da própria infração omissão, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo. Da mesma forma, o fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo também não é relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo na omissão de receitas, capaz de levar à exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. 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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Neste sentido, oportuno transcrever os trechos finais daquele voto:

*(...) observo que já prevaleceu neste Colegiado o entendimento de que é caso de se qualificar a multa quando o procedimento fiscal agrega à presunção de omissão de receitas, para além de alegações acerca do volume e reiteração, evidências materiais de que tais valores corresponderiam a **receitas da atividade**. Neste sentido:*

Acórdão 9101-004.724, de 17 de janeiro de 2020

MULTA QUALIFICADA. REITERADA OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE OPERADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO EM VALORES SIGNIFICATIVAMENTE SUPERIORES ÀS RECEITAS DECLARADAS. A prática reiterada de omitir valores significativos de receitas da atividade evidenciadas em créditos bancários de operadoras de cartões de crédito, constatada nas apurações dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento ao longo do ano-calendário, caracteriza a conduta dolosa e justifica a imputação da multa qualificada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à multa e à decadência e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para restabelecer a multa e afastar a decadência, vencidos os conselheiros

Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. (

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Também neste sentido foram as declarações de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa nos acórdãos n.º 9101-005.298 e 9101-005.151.

Por isso a importância de se bem definir a questão colocada para análise nos presentes autos, que, reitero, entendo como sendo: definir se enseja a qualificação da multa de ofício o fato de o sujeito passivo omitir receitas recebidas via cartão de crédito/débito, em volume relevante e em anos-calendário reiterados.

Sobre esse assunto, observo que não se discute que o contribuinte, ao não declarar receitas e, como consequência de tal omissão, deixar de recolher tributos, comete um ilícito tributário. Por isso, aliás, os tributos incidentes sobre as receitas omitidas são cobrados com multa de ofício de 75%, com base no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, que prevê a penalidade aplicável “nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Mas, para que se possa qualificar a multa, duplicando-a, é preciso que seja comprovado o dolo do sujeito passivo.

Quanto à reiteração e ao volume, tenho exposto em meus votos meu entendimento de que tais circunstâncias são apenas medidas, ou graduações, da omissão, de maneira que justificar a qualificação da multa na reiteração ou no volume é, em última análise, motivar a exasperação da penalidade na própria omissão.

E assim como a qualificação da penalidade não pode ser motivada na omissão -- conforme reconhecido pelo enunciado das Súmulas CARF 14 e 25 – ela também não poderia ser baseada em qualquer medida dessa omissão.*

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

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido, acompanhei o voto do i. Relator conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no acórdão 9101-005.151, proferido na sessão de 6 de outubro de 2020, que restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. (

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

Por entender oportuno, reproduzo trechos do voto condutor do acórdão 9101-005.151, que adoto como razões complementares de decidir para o presente caso:

(...)

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 a 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.

(...)

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.

(...)

Irretocáveis, também, as observações do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, em seu voto condutor no acórdão 9101-005.390, julgado na sessão de 10 de março de 2021, que já mencionam também a irrelevância, para fins da caracterização do dolo, do fato de as receitas terem relação com o faturamento:

(...)

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

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

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

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

Trata-se da prática dos ditos atos dolosos, isto é, fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas

(“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

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

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

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

O não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do elemento subjetivo que dá azo à qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

Nenhum reparo cabe à conclusão do Colegiado a quo, portanto, ao afastar a qualificação em face da ausência de fraude.

De fato, a situação fática relatada pela fiscalização demonstra que estamos diante de uma típica hipótese de omissão de receitas, omissão esta que levou ao descumprimento da respectiva obrigação acessória, mas sem qualquer prova acerca do elemento doloso por trás da conduta da recorrida de não pagar tributos.

Tanto é assim que os recursos considerados receitas omitidas foram depositado em conta bancária da própria contribuinte (e não de laranja), permitindo ao fisco o acesso direto aos fatos geradores presumidos.

Em relação às receitas financeiras escrituradas, mas não declaradas, cumpre observar que estas foram objeto de retenção de IRRF e foi a partir da consulta do fisco às informações das fontes pagadoras que a fiscalização, em conjunto com os documentos fornecidos pelo próprio contribuinte, exigiu a diferença dos tributos que deixou de ser recolhida.

Ainda que a contribuinte, ao não declarar e pagar tributos que potencialmente sabiam ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral ou a ética, aos olhos do Direito esta prática não constitui hipótese de qualificação da penalidade, uma vez que o não pagamento de tributo, a falta de declaração ou sua declaração inexata não revelam dolo, fraude ou sonegação fiscal em sentido técnico.

E nem se diga, como pretende fazer crer a Recorrente, que a prática reiterada de omitir receitas permitiria a qualificação. Esta “prática reiterada”, para fins jurídicos, é irrelevante, uma vez que a omissão de receita, nos termos da lei, é objetiva, não admitindo gradação a critério subjetivo do intérprete.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza²:

Na apreciação de cada caso concreto deve ser levado em conta o que previamente se encontra na lei. O Fisco deve limitar-se a subsumir o fato à norma, sem nenhum tipo de valoração.

(...)

² Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Em nosso ordenamento jurídico, o Executivo, no exercício de sua faculdade regulamentar, não pode, em nenhum caso, invadir a esfera de atribuições do Legislativo.

A lei, na verdade, não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies, o que significa dizer que a conduta de não pagar tributos ou não declará-los, independentemente de sua “intensidade” (volume, relação com o faturamento, número de meses ou sabe-se lá o que) enseja a multa de ofício ordinária, de 75%, por determinação prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispositivo este que novamente trago à baila:

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

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

Ora, o não pagamento de tributos e/ou a falta/inexatidão de declaração – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - são hipóteses já tipificadas no Direito Tributário que atraem a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando, portanto, a sua qualificação.

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

Como diria Eros Grau³, “vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.”

O trecho do voto acima transcrito aborda, para além do volume e da reiteração, a questão acerca da natureza das receitas omitidas (em especial quando menciona que a lei “não classificou a omissão de receitas por tipos ou espécies” e indica como igualmente irrelevante para a qualificação da multa a relação com o faturamento), indicando que também o fato de os valores omitidos consistirem em receitas da atividade da pessoa jurídica não teria influência para a conclusão de que há prova de que restou caracterizado o dolo necessário à qualificação da multa de ofício, por se tratar apenas de mais uma medida de “intensidade” da omissão. Concordo integralmente com tal ponto de vista.

*Sobre essa circunstância, em primeiro lugar, observo que o fato de o histórico dos depósitos indicar que se trata recebimentos via cartões de crédito/débito não necessariamente **prova** que se trate de receitas da atividade do sujeito passivo.*

A partir do momento em que se tem um contrato com operadoras de cartão de crédito/débito para recebimento de valores por esta via, um prestador de serviços -- como é o caso dos autos --, pode (possibilidade fática) receber quaisquer tipos de pagamentos por esta modalidade, seja relativo a prestação de serviços seja relativo à venda de um imobilizado, a um reembolso de despesa ou a qualquer outro recebimento. Fato é que não há impedimento nem sob o aspecto prático nem sob o aspecto legal para tal conduta.

Neste sentido, caberia à fiscalização aprofundar sua investigação e circularizar (se não integralmente, pelo menos por amostragem) tais depósitos, de forma a robustecer este único indício de que as receitas em questão derivariam da atividade do sujeito passivo, o que não foi feito no caso dos autos.

Assim, e com todo respeito aos entendimentos que possam existir em contrário, compreendo que concluir que a receita é da atividade apenas com base na

³ Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

circunstância de que ela foi recebida via cartão de crédito/débito é, em última análise, também presumir uma circunstância com base em um único indício, ou mesmo em uma mera probabilidade, o que não encontra guarida eis que em matéria tributária as presunções dependem de base legal.

Lembrando, ainda, que estamos tratando exclusivamente de qualificação da multa, cenário em que devemos ter em mente o tratamento dado pelo artigo 112 do CTN quando não se possa ter certeza quanto aos elementos da acusação.

De qualquer forma, ressalto que o argumento acima (de que sequer resta provado nos presentes autos que as receitas omitidas são da atividade do sujeito passivo) consiste em mero obter dictum eis que, como já abordado, o fato de as receitas omitidas serem ou não da atividade do sujeito passivo sequer seria circunstância relevante para fins de se definir se há ou não dolo capaz de levar à exasperação da multa de ofício.

É que, da forma como entendo, se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente de se tratar de uma receita habitual ou eventual da pessoa jurídica. Como bem esclarecem os enunciados das Súmulas CARF n. 14 e 25, o que se pune com a multa qualificada não é a omissão de receitas em si, mas o dolo em se as omitir. E tal dolo, no meu entender, deve ser provado a partir de condutas do sujeito passivo que evidenciem a sua intenção de praticar ilícitos para alcançar o resultado omissão de receitas.

Assim, em síntese, compreendo que a qualidade da receita, isto é, o fato de ela ser ou não oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, nada diz sobre a efetiva prática de ilícitos para se obter o resultado de as omitir, não podendo portanto tal circunstância servir de fundamento para a qualificação da multa de ofício.

Não se nega que a qualidade/natureza da receita omitida e, especificamente, o fato de ela ser oriunda da atividade operacional do sujeito passivo, permite presumir que o sujeito passivo dificilmente poderia alegar erro quanto à circunstância de saber que tais valores deveriam ter sido declarados e potencialmente tributados. Mas tal presunção (que, ressalte-se, é apenas lógica, e sequer legal) não autoriza que se dê o passo além, que é aplicar da multa de ofício em sua modalidade qualificada – situação que acarreta, inclusive, a formalização de representação fiscais para fins penais.

São essas as razões pelas quais, no mérito, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, acompanhando assim as conclusões do voto do i. Relator.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano