



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720288/2011-37
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.084 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 1 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SAESA DO BRASIL LTDA - ME

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada correlacionados a outras receitas omitidas no período, são insuficientes para justificar a exasperação da penalidade.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada correlacionados a outras receitas omitidas no período, são insuficientes para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1803-002.467, na sessão de 26 de novembro de 2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Exercício: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. HISTÓRICO DO LANÇAMENTO. “DESCONTO ESCRITURAL”. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Admitem-se, como de origem comprovada, lançamentos de depósitos bancários cujo histórico (“desconto escritural”) justifica a sua origem como sendo proveniente de antecipações bancárias a duplicatas enviadas a banco.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Exercício: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. HISTÓRICO DO LANÇAMENTO. “DESCONTO ESCRITURAL”. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Admitem-se, como de origem comprovada, lançamentos de depósitos bancários cujo histórico (“desconto escritural”) justifica a sua origem como sendo proveniente de antecipações bancárias a duplicatas enviadas a banco.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS.

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. (Súmula Vinculante CARF n.º 25)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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. (Súmula Vinculante CARF n.º 34)

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos apurados na sistemática simplificada de recolhimentos do Simples Federal e do Simples Nacional no ano-calendário 2007, a partir da constatação de receitas omitidas identificadas em razão de: i) prática de “notas calçadas”; ii) evidenciação de saldo credor de caixa após ajustes promovidos pela autoridade fiscal; iii) falta de comprovação da origem de depósitos bancários mantidos em contas não registradas na escrituração comercial. Considerando que os valores omitidos por meio de notas calçadas foram efetivamente recebidos por meio de uma das contas bancárias não contabilizadas, e que *como consequência imediata das justificativas do contribuinte em relação à parte dos depósitos relacionados, foi ainda apurada a omissão de receitas decorrente de saldos credores do caixa*, toda a exigência foi acrescida de multa qualificada. As constatações também ensejaram a exclusão da Contribuinte do Simples Nacional a partir de 01/01/2008. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a impugnação, mantendo a exclusão e os créditos tributários exigidos (e-fls. 928/942). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário *para reduzir a matéria tributável relativa ao item “depósitos bancários não escriturados” em R\$ 246.721,10 (R\$ 17.293,20 em janeiro, R\$ 39.952,51 em junho, R\$ 10.431,04 em julho, R\$ 37.937,42 em agosto, R\$ 35.838,66 em novembro e R\$ 105.268,27 em dezembro de 2007) e desqualificar a multa de ofício aplicada com relação ao mesmo item* (e-fls. 981/983).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 05/12/2014 (e-fl. 994) e em 26/12/2014 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 995/1010 que teve seguimento pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1022/1026, do qual se extrai:

A Recorrente alega que no tocante à desqualificação da multa de 150% para 75%, a decisão recorrida diverge do entendimento esposado nos arestos paradigmas seguintes: acórdão n.º **101-96.446**, de 09/11/2007, e, acórdão n.º **101-96.757**, de 29/05/2008, proferidos pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos formais estabelecidos no artigo 67, § 11 da referida Portaria Regimental, tendo em vista que foram reproduzidas na íntegra, no corpo do recurso especial, as ementas dos mencionados acórdãos, dito paradigmas de divergência, que serão analisados para fins de verificação da divergência apontada.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados, na parte que diz respeito à matéria:

Acórdão n.º **101-96.446**, de 09/11/2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. *É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.*

Acórdão n.º **101-96.757**, de 29/05/2008

OMISSÃO DE RECEITAS - *Caracterizam omissão de receitas os valores depositados em conta corrente mantidas à margem da contabilidade.*

MULTA QUALIFICADA - *A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência*

entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

Consta do voto condutor do acórdão recorrido, o seguinte:

Qualificação da multa de ofício aplicada

16. Procede a insurgência da Recorrente quanto à indevida qualificação da multa de ofício aplicada, no que se refere especificamente aos “depósitos bancários não escriturados”.

17. É que, em se tratando de presunção legal de omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada) – e inexistindo comprovação de interposição de pessoas, entre outras hipóteses de dolo, fraude ou simulação –, não cabe essa qualificação.

(GRIFEI)

Do confronto da ementa do acórdão paradigma **101-96.757** 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 (**101-96.757**) 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.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Procedida a análise com fundamento na Portaria CARF nº 24, de 25 de maio de 2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A PGFN argumenta que *a magnitude da diferença entre a receita apurada e a declarada afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada* e afirma que o Colegiado *a quo*, ao desqualificar a multa de ofício no que toca à *infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada*, sob o entendimento de que, *em se tratando de presunção legal de omissão de receitas e inexistindo comprovação de interposição de pessoas, não cabe a aplicação de multa no percentual de 150% na parte admitida*, teria divergido do primeiro paradigma que, em face de *caso concreto similar, em que o contribuinte omitiu parcela significativa de seus rendimentos*, trouxe manifestação *pela manutenção da multa qualificada*. De forma semelhante, no segundo paradigma o Colegiado entendeu *que quando a divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada*.

Destaca que os paradigmas também trataram de *omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada*, aduz que o acórdão recorrido contrariou o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, inclusive em sua redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, e, reportando-se a doutrina, argumenta que

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou

retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.

O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernede persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeatur”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeatur”) sob pena de, em incorrendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público.

Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do(a) contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

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

Conforme narrou a autoridade fiscal, o contribuinte *“deixou de registrar contabilmente a movimentação financeira ocorrida em três outras contas bancárias. Uma delas – a conta do Bradesco – foi utilizada para receber os valores omitidos das notas fiscais calçadas”*.

A magnitude da diferença entre a receita apurada e a declarada afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

De fato, ao não declarar parte significativa de suas receitas, o contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda. Não há como se acatar a tese de mero erro. Trata-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das

circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude.

Dessarte, conforme provam os documentos constantes dos autos que afastam a possibilidade de mero erro do contribuinte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme e abusiva, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor – valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

“[...]”

É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]

O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as conseqüências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

[...]

O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade – art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível – assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento – art. 18, I, in fine, CP). O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”. (sem negrito no original).

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

No seu magistério, Fernando Capez assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada. (*destaques do original*)

Em seu entendimento, o fato do lançamento realizar-se com base na presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96 não afasta a possibilidade de qualificar-se a multa caso observada alguma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. E, no presente caso, o intuito fraudulento restou comprovado pela atitude reiterada de omitir rendimentos significativos, com o claro objetivo de se furtar à tributação, motivo que autoriza a

aplicação da multa no percentual de 150%. Invoca, neste sentido, o voto condutor do paradigma n.º 101-96.446, e conclui que a Contribuinte:

- 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%;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iv) 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.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a qualificação da penalidade.

Cientificada em 20/05/2016, por decurso de prazo da intimação postada em sua caixa postal eletrônica em 05/05/2016 (e-fls. 1030), a Contribuinte requereu cópia do processo em 03/06/2016 (e-fl. 1033/1036) e apresentou contrarrazões em 14/06/2016 (e-fls. 1039/1044) nas quais ressalva que, embora o prazo para contrarrazões tenha expirado em 07/06/2016, ainda assim se manifestaria para *reafirmar os argumentos que a Recorrente já tinha apresentado ao CARF no Recurso Voluntário e obtido êxito parcial*, no sentido de que *não cabe a aplicação da multa qualificada de 150% em omissão de receita caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada*.

Discorre sobre os eventos do processo, destaca que *em nenhum instante ou parágrafo do Auto de Infração foi sequer sugerido que a recorrente fez depósitos em contas de terceiros (popularmente denominados de laranjas)*, e que *mesmo sem a comprovação da ocorrência destes agravantes exigidos pela legislação, houve a aplicação parcial da multa de 150%, nos casos dos valores recebidos através de cartões de crédito*. Entende haver, apenas, declaração inexata, sem *comprovação de “evidente intuito de fraude”*, e cita acórdãos deste Conselho *acerca da impropriedade da imputação da multa de 150% em casos semelhantes ao deste Processo*.

Requer, assim, que sua petição seja conhecida porque *não é inovadora em nenhum ponto apresentado no recurso voluntário*, reforça que *a imputação de 150% sobre os valores recebidos através de cartões de crédito e/ou de débito, cujos valores (totais) foram creditados pelas Administradoras e Bancos diretamente na conta de titularidade do CNPJ 07.366.969/0001-77 não tem respaldo legal* e pede que seja mantida a redução da multa de ofício, *visto que as transações foram creditadas nas contas correntes da PJ, sem intermediários (“laranjas”)*.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF n.º 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

A autoridade lançadora não acusou a contribuinte de ocultar receitas sabidamente tributáveis, de modo que o litígio não se estabeleceu em relação à intenção da contribuinte em deixar de recolher tributos. A dúvida ganha maior relevo quando observo, no Termo de Verificação Fiscal, que cerca de 50% dos valores omitidos decorrem de CAFÉ DESTIN EXPORTAÇÃO e CAFÉ C/ SUSP PIS-COFINS, cuja exclusão da base de cálculo do SIMPLES Federal poderia decorrer de interpretação da legislação tributária.

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF n.º 14, concordo com o afastamento da qualificação da penalidade, proposto pela I. Relatora.

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

Com referência à qualificação da penalidade em razão da omissão de receitas presumida a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em todos os períodos fiscalizados. Todavia, para se afirmar que os depósitos bancários correspondem a receitas da atividade é necessário que a Fiscalização reúna outras evidências, como por exemplo o creditamento bancário a título de cobrança ou desconto, ou indícios outros que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo sabidamente tributáveis. A presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém a reiterada constatação de receitas presumidamente omitidas não é suficiente para qualificação da penalidade, pois não permite concluir que o sujeito passivo agiu ou se omitiu dolosamente *para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador*, ou mesmo para impedir ou retardar sua ocorrência. Ainda que por indícios esta intenção deve estar, ao menos, presumida, de modo que a sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original. Se a presunção de omissão de receitas não está associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

Súmula CARF 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.*

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

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

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

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

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada decorre da constatação de receitas auferidas no período fiscalizado, mediante confronto dos depósitos bancários com os documentos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a partir dos quais foi possível constatar que apenas parte das operações foram contabilizadas pela atuada, e que nem mesmo em relação a esta parcela foram declarados ou recolhidos os valores devidos. Diante deste contexto, a autoridade lançadora expôs que:

No que concerne à aplicação da multa proporcional ao valor do imposto, a mesma foi de 150%, por prática, em tese, de infração qualificada como:

1 – Sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do

comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a autuada desfez-se de todo seu patrimônio comercial, reduzindo a ampla rede a apenas um pequeno estabelecimento no endereço constante do cabeçalho).

Acrescente-se a esta acusação as referências, também trazidas pela Fiscalização, acerca da reiteração desta conduta omissiva por parte da pessoa jurídica SANTEX que, antes da autuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

No ano de 2000 foi requisitado procedimento de fiscalização pelo Ministério Público Federal, onde foi constatada a sucessão de SANTEX por IMPELCO – processos números 10183.004979/00-11 (arquivado por decadência) e 10183.002620/2001-25 (créditos inscritos na Dívida Ativa da União).

Em ambas as ocasiões os procedimentos de fiscalização foram precedidos de ações policiais de busca e apreensão nos estabelecimentos da contribuinte, que sempre usa a marca GR ELETRO, mudando apenas o CNPJ dos estabelecimentos e abandonando o anterior, categoria em que se inclui IMPELCO, furtando-se ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, no sistema CNPJ os estabelecimentos matriz e filiais de IMPELCO continuam ativos, em vários dos mesmos endereços da empresa sucessora/solidária, além de haver movimentação financeira em 2002 no valor de R\$ 49.283.060,04, de R\$ 42.620.634,83 em 2003, de R\$ 11.790.083,53 em 2004 e de R\$ 58.836,41 em 2005, não havendo entrega de declarações também para esses anos, confirmando a assertiva de que IMPELCO foi "substituída" paulatinamente por VESLE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA (vide fls. 02 a 04 do ANEXO IV – QUATRO), aberta em 06/06/2000, considerando que a marca GR ELETRO continuou no mercado, inclusive com inserções na mídia televisiva e propaganda contínua em listas telefônicas, sendo mais recentemente substituída pela marca FACILAR, adotada no início de 2007 por VESLE.

Considerando a forma de apuração, nestes autos, dos fatos tributáveis, não são aplicáveis as Súmula CARF nº 14 e 25, porque não se trata de presunção legal de omissão de receitas, ou de simples apuração de omissão de receitas, e ainda que tenha havido arbitramento dos lucros, outras evidências foram agregadas para demonstração do intuito de fraude.

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: "a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis"*. Ocorre que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram os votos 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 nº 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa),

9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto) e 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda). De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão n.º 9101-004.838 quando constatado que a autoridade fiscal não só estabeleceu o vínculo dos depósitos bancários com receitas da atividade da Contribuinte como também evidenciou *todo o percurso por ele desenvolvido para, consciente e intencionalmente, suprimi-las das bases tributáveis, bem como para ocultar esta conduta por meio da apresentação de declarações com informações falsas e adotar todos os meios evasivos para dificultar o procedimento fiscal. A presunção de omissão de receitas estipulada no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto).

No presente caso, a autoridade lançadora, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 710/751:

- i) descreve o faturamento declarado pela Contribuinte ao longo do ano-calendário 2007, no total de R\$ 833.692,43;
- ii) observa que apenas a conta bancária mantida junto à Caixa Econômica Federal foi escriturada, diversamente daquelas mantidas junto ao Banco do Brasil S/A (R\$ 160.144,70) e ao Banco Bradesco S/A (R\$ 3.426.540,22);
- iii) individualiza os créditos bancários não identificados na escrituração da Contribuinte e os totaliza em R\$ 44.057,31 (CEF) R\$ 22.318,80 (Banco do Brasil S/A) e R\$ 1.119.541,47 (Banco Bradesco S/A) para o ano-calendário de 2007;
- iv) descreve a circularização junto a clientes que evidenciou a prática de “notas calçadas” e omissão de receitas da ordem de R\$ 891.406,95;
- v) correlaciona tais vendas com os depósitos bancários não escriturados, provenientes da conta mantida junto ao Banco Bradesco S/A, excluindo-os daqueles não escriturados;
- vi) intima o sujeito passivo a comprovar a origem dos demais depósitos bancários não escriturados e diante da resposta alcançada admite parte deles comprovados por vendas escrituradas a débito da conta Caixa, expurgando tais débitos e identificando saldos credores de caixa;
- vii) relata as justificativas aceitas e recusadas para os demais depósitos bancários, identificando os remanescentes sem comprovação da origem, totalizando R\$ 911.982,70 como indício de presunção de omissão de receitas; e

- viii) demonstra os valores que deixaram de ser recolhidos na sistemática simplificada de recolhimentos em razão do reajustamento das alíquotas aplicadas sobre a receita declaradas.

Ao final, assim motiva a qualificação da penalidade aplicada sobre a integralidade do crédito tributário exigido, com exceção das parcelas decorrentes da insuficiência de recolhimento sobre receitas declaradas:

No curso desta fiscalização, foram constatadas situações que autorizaram a qualificação da multa de ofício prevista no artigo 44 da lei 9.430/96;

Mediante utilização do procedimento conhecido por NOTAS CALÇADAS, o contribuinte omitiu no curso do ano calendário o montante de R\$ 891.406,95. Ao registrar valores diferentes nas diversas vias de uma mesma nota fiscal, de maneira que aquela a ser enviada para registro contábil contivesse menor valor, ficando demonstrada a inequívoca intenção de fraudar a sua contabilidade, com o objetivo único de evitar a tributação dos valores omitidos e a consequente falta de pagamento dos tributos devidos.

Verificou-se também que o contribuinte não se ateu apenas a essa estratégia para diminuir o montante devido, mas também deixou de registrar contabilmente a movimentação financeira ocorrida em três outras contas bancárias. Uma delas — a conta do Bradesco — foi utilizada para receber os valores omitidos das notas fiscais calçadas, estando portanto comprovado também o recebimento integral das receitas representada pelas notas fiscais fraudadas.

Além disso, como consequência imediata das justificativas do contribuinte em relação a parte dos depósitos relacionados, foi ainda apurada a omissão de receitas decorrente de saldos credores no caixa.

Os fatos narrados demonstram a intenção fraudulenta do contribuinte em suprimir os tributos devidos, através da omissão de receitas, o que implicou na **qualificação da multa de ofício em 150%** (cento e cinquenta por cento) incidente sobre os valores dos tributos calculados a partir das receitas omitidas. A base legal encontra-se no § 1º do Art. 44 da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, a seguir transcrito:

[...]

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, definem sonegação fiscal, fraude e conluio:

[...]

A ocorrência destes fatos demonstra a intenção, a vontade consciente do contribuinte em praticá-los e, em tese, se subsumem ao disposto no Artigo 1º, inciso I a III da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária

[...]

Em vista disso, e por determinação do artigo 1º da Portaria RFB n.º 2.439, de 21 de dezembro de 2010, foi protocolizada REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAS.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a qualificação da penalidade argumentando que:

Por seu turno, se a matéria vertente tivesse fundamento apenas na omissão de receita da natureza tratada pela interessada, entendo que a ela assistiria razão.

Contudo, ao se analisar os inúmeros fatos trazidos à colação pelo fisco, as provas arroladas aos autos, ou seja, diante do conjunto de infrações, entendo que, durante o ano-calendário de 2007, a interessada cometeu inúmeras práticas que tiveram o condão de desvirtuar o real valor do tributo ora devido. Ocorrerá, sim, a tentativa da

interessada em se esquivar da tributação, razão pela qual entendo pela manutenção da qualificação da multa de ofício também no caso da infração com base nos depósitos bancários sem comprovação da origem.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, excluiu apenas a qualificação da penalidade aplicada sobre as receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, sob os seguintes fundamentos:

16. **Procede** a insurgência da Recorrente quanto à indevida qualificação da multa de ofício aplicada, no que se refere especificamente aos “depósitos bancários não escriturados”.

17. É que, em se tratando de presunção legal de omissão de receitas (depósitos bancários de origem não comprovada) – e inexistindo comprovação de interposição de pessoas, entre outras hipóteses de dolo, fraude ou simulação –, não cabe essa qualificação, na forma da Súmulas CARF n.ºs 25 (Vinculante) e 34 (Vinculante), de seguinte teor:

[...]

18. Não prevalece, destarte, o entendimento da decisão recorrida de que, nessa questão, teria que ser analisado o “conjunto de infrações apuradas num mesmo ano-calendário” (ementa de fls. 929 – ND), o que caracterizaria uma “qualificação por derivação”.

19. É que cada infração deve ser considerada isoladamente, para o fim de ser-lhe aplicada a penalidade cabível, em face do princípio constitucional da individualização da pena, subsidiariamente aplicável ao Direito Tributário.

Esclareça-se que nada na acusação fiscal se presta a correlacionar os depósitos bancários de origem não comprovada a recebimentos decorrentes de operações com cartões de crédito ou débito, como mencionado em contrarrazões pela Contribuinte. A autoridade lançadora destacou os depósitos bancários que identificou corresponder às receitas da atividade omitidas e, quanto aos demais, caracterizou-os como receitas apenas em razão da presunção legal que toma por indício a falta de comprovação de sua origem em face de regular intimação dirigida pelo agente fiscal.

Em tais circunstâncias, e diante das premissas inicialmente fixadas neste voto, não é possível admitir a qualificação da penalidade em face, apenas, da constatação de 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. Frise-se que a representatividade dos depósitos de origem não comprovada somente foi mencionada na parte correlacionada às outras receitas omitidas, mas, ainda que fosse consignada neste ponto da autuação, não justificaria a exasperação da penalidade pelas razões antes expostas. Resta, assim resta fora de dúvida a aplicação da 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.*).

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

