



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 15868.000001/2011-92
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-004.423 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRIGORIFICO ILHA SOLTEIRA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. REITERAÇÃO DA CONDUTA. DOLO NÃO DEMONSTRADO.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o dolo necessário à exasperação da multa somente é caracterizado se reunidas, pela autoridade lançadora, provas ou, ao menos, indícios convergentes da intenção do contribuinte para a prática de ilícitos penais. A reiteração da conduta que serviu de base à presunção de omissão de receitas pode até servir de indício mas ela, sozinha, não faz presumir o dolo necessário à imposição da multa qualificada de 150%.

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, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão n.º 1101-001.151, de 30 de julho de 2014, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, por meio do qual o Colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

Acórdão recorrido: 1101-001.151, de 30 de julho de 2014

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2006

PRAZO PREVISTO NO ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PRECLUSÃO EM DESFAVOR DO FISCO. INOCORRÊNCIA. O decurso do prazo fixado para decisão de defesas ou recursos administrativos não autoriza a extinção de crédito tributário lançado, pois não foi estabelecida nenhuma sanção administrativa específica em caso de seu descumprimento. As hipóteses de extinção do crédito tributário está definidas no Código Tributário Nacional e a Súmula CARF nº 11 reconhece que a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal.

SIGILO BANCÁRIO. A utilização de informações de movimentação financeira obtidas regularmente não caracteriza violação de sigilo bancário, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONSUMO DA RENDA. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada (Súmula CARF nº 26).

ATIVIDADE RURAL. As receitas omitidas devem ser tributadas segundo a sistemática a que se sujeita a contribuinte. Optando pelo Simples, os tributos devidos são calculados a partir da receita bruta, inexistindo qualquer previsão legal de sua redução em razão de atividade rural exercida por pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. REITERAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. INTUITO DE FRAUDE NÃO DEMONSTRADO. 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.

RECEITAS DE COMISSÃO. ATIVIDADE SECUNDÁRIA. ALEGAÇÃO DE ERRO. Demonstrada a menor representatividade das receitas auferidas, e presente a alegação de erro na falta de escrituração destas operações e de declaração da receita correspondente, não infirmada pelo Fisco, a dúvida impõe a redução da penalidade aplicada.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDOTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período. Afastada a qualificação da penalidade, e presente declaração simplificada informando a apuração da contribuinte nos períodos fiscalizados, declara-se a homologação tácita desta nos períodos que distam mais de 5 (cinco) anos da ciência do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos; 3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 4) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à arguição de decadência, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Os autos foram encaminhados à PFN para ciência por despacho datado de 10 de setembro de 2014 (fl. 5.699), tendo o recurso especial sido interposto em 06 de outubro de 2014 (fl. 5700 e seguintes, data confirmada pelo despacho de fl. 5.719).

A Recorrente se insurge contra a decisão *a quo* na parte em que esta reduziu a multa de ofício ao patamar de 75% e, conseqüentemente, julgou decaídos os créditos tributários relativos a janeiro a julho de 2006.

O despacho de admissibilidade de fls. 5.730-5.738, do Presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção, deu seguimento ao recurso especial mediante análise exclusiva do primeiro paradigma apresentado, cuja ementa é:

Acórdão paradigma 103-23.495:

(...)

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. COMPROVAÇÃO.

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

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, sendo cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei n.º 9.430/96, com nova redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007.

(...)

Sobre a divergência, o despacho de admissibilidade assim consignou (grifos do original):

Do exposto nos excertos acima transcrito, concluo haver identidade substancial entre os casos analisados pelo acórdão recorrido e pelo paradigma.

Em ambos houve a aplicação, pela fiscalização, de multa qualificada sobre a omissão de receitas apurada, por presunção legal, a partir da constatação de depósitos bancários não identificados, tendo tal prática se dado de forma reiterada por diversos períodos de apuração. Em ambos os casos se tratava de empresas que se encontravam sujeitas ao regime do Simples, e que não contabilizavam a movimentação financeira detectada pela fiscalização.

E a divergência interpretativa efetivamente se configura, conforme aduziu e demonstrou a recorrente, pois, enquanto no acórdão recorrido a multa foi desqualificada *a despeito da reiteração da conduta* (de não escriturar, e portanto, omitir receitas) ao longo de dois anos (24 períodos de apuração, se considerada a periodicidade mensal do regime simplificado), no acórdão paradigma foi considerado que a *reiteração da conduta* (de não escriturar, e portanto, omitir receitas) ao longo de três anos seria elemento caracterizador do intuito de fraude.

Ademais, o argumento utilizado pela relatora do acórdão recorrido para, no caso, a despeito da reiteração da conduta, desqualificar a penalidade (“*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 outras evidências que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a evidenciar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturá-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de deixar de recolher os tributos decorrentes*”) não possui qualquer

relevância para o relator do acórdão paradigma, que, em sentido contrário, apenas consignou que *“apesar de a interessada alegar, reiteradamente, que as origens dos recursos depositados não provêm de vendas do estabelecimento, mas sim ou de atividades estranhas à sua atividade comercial (...) a recorrente não logrou comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, a ligação dos recursos recebidos em conta bancária e o seu discurso apresentado.”*

Portanto, plenamente configurada a divergência jurisprudencial.

Intimado em 14 de julho de 2015 (AR fl. 6.743-5.744), o contribuinte apresentou contrarrazões em 21 de julho de 2015 (fls. 5.745-5.757), questionando a admissibilidade do recurso, especificamente tendo em vista o conteúdo das Súmulas CARF n. 14 e 25, bem como o seu mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a apreciar as demais condições para a sua admissibilidade.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

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

Destaca-se, de início, que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo a divergência se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a uma situação fática equivalente. Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

No caso, o acórdão recorrido decidiu que, no caso (lançamentos baseados na presunção legal de omissão de receitas e também na apuração direta de omissão relativa a comissões não registradas), a reiteração, por si só, não é suficiente para dar ensejo à qualificação da multa de ofício, sendo necessário que a fiscalização demonstre a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos.

Já o acórdão indicado como paradigma também tratou de lançamento baseado na presunção legal de omissão de receitas, tendo concluído que "*a prática de omitir receitas por mais de 3 (três) anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o "evidente intuito de fraude". Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica "erros" de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.*" (trecho do voto)

A divergência jurisprudencial resta, de fato, configurada, eis que chegou-se a conclusões distintas à luz das mesmas normas jurídicas (omissão de receitas presumida) e de mesmo contexto fático (reiteração da conduta).

Ademais, ao contrário do que alega o contribuinte em suas contrarrazões, não é caso de se negar admissibilidade ao presente recurso em vista do teor das Súmulas CARF n. 14 e 25.

Tais enunciados assim estabelecem:

Súmula CARF n. 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. 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).

Nesse passo, observo que, de fato, nos termos do §3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Da mesma forma, o §12 desse mesmo artigo dispõe que não servirá como paradigma acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar súmula do CARF.

Não obstante, a reforma que a Recorrente pretende não é contrária ao entendimento das Súmulas CARF 14 e 25. Isso porque o recurso por ela interposto não busca negar a afirmação de que "*a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício*". Dito de outra forma, a Recorrente não pretende negar que é necessária prova adicional para que o lançamento baseado na presunção legal de omissão de receitas seja punido com multa qualificada, buscando, na verdade, definir o conteúdo desta prova: se basta, como para o paradigma, a comprovação da reiteração da conduta ou se, como decidiu o acórdão recorrido, "*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."

Assim, a Recorrente almeja fazer valer o entendimento de que no caso de lançamento por presunção de omissão de receitas, a prova da reiteração da conduta, esta sim, é suficiente para comprovar o dolo do sujeito passivo que daria ensejo à exasperação da penalidade para o percentual de 150%.

Portanto, oriento meu voto pelo conhecimento do recurso especial já pela análise do primeiro paradigma indicado pela Recorrente, ficando dispensada a análise do segundo, nos termos do despacho de admissibilidade do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir o conteúdo da prova necessária para a qualificação da multa em caso de lançamento baseado na presunção de omissão de receitas. Especificamente: se nessa circunstância, a simples comprovação da reiteração da conduta já evidenciaria o dolo do sujeito passivo ou se é necessário que a fiscalização reúna um conjunto probatório mais robusto neste sentido.

Lembrando que, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, o percentual da multa de ofício é majorado para 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Os dispositivos legais que deram base à aplicação da multa, tal como vigentes à época dos fatos, são:

Lei 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (redação original).

(...)

Lei nº 4.502/1964

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 artigos 71 e 72.

Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa, é necessário identificar especificamente qual(is) das ações ou omissões previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964 foram praticadas, sendo indispensável, ainda, a comprovação do dolo e, portanto, e necessariamente, do ilícito praticado.

Observo que, ordinariamente, a legislação prevê 3 escalonamentos para as multas tributárias. Em caso de simples mora, a multa é graduada conforme o atraso e está limitada ao percentual de 20% (art. 61 da Lei 9.430/1996). Por sua vez, caso verificada, por meio de lançamento de ofício (auto de infração), falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa será, em regra, aplicada no percentual de 75%, independentemente da intenção do agente (art. 136 do CTN e art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Porém se, para além de tal situação, for(em) verificado(s) simulação, fraude e/ou conluio, aí sim a multa é então duplicada e atinge o percentual de 150% (art. 44, I e §1o, da Lei 9.430/1996) sendo, neste último caso apenas, relevante a investigação sobre o dolo do sujeito passivo.

Em resumo, as infrações fiscais verificadas por meio de auto de infração já são penalizadas com o acréscimo de 75% do valor devido (no lugar da multa de mora de 20%), sendo a sua duplicação situação excepcional autorizada apenas se verificadas as situações específicas previstas na legislação.

Sobro o dolo, a doutrina penal assim o conceitua:

Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Wetzel, dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito. (BITENCOURT, Cezar Roberto. e CONDE, Francisco Muñoz. Teoria Geral de Delito. São Paulo: Saraiva: 2000, p. 149, grifamos).

No mesmo sentido, ensina Brandão Machado que, na noção de dolo, se insere a ideia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

Para que se possa falar em dolo, portanto, além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito (dolo normativo).

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, que contrarie diretamente uma norma imperativa, praticando assim um ilícito típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Passamos então a analisar as circunstâncias que podem levar à qualificação da multa de ofício no caso de lançamento baseado em presunção de omissão de receitas.

Temos até aqui que a prova de ocorrência das situações que autorizam a aplicação da presunção legal de omissão de receitas não leva, por si só, à majoração da multa, já que esta depende um plus, isto é, de prova também do intuito doloso do sujeito passivo. A questão a ser respondida é se a reiteração da omissão de receitas é suficiente para se concluir pela presença de tal intuito doloso, ou se seria apenas um indício, que deve ser reunido com outras circunstâncias para que tenha força probatória da intenção consciente do contribuinte de se evadir do pagamento de tributo devido.

No caso dos autos, o Termo de Verificação Fiscal assim embasou a majoração da multa para o patamar de 150% (fl. 4.936):

29.9 – Tendo em vista: que o contribuinte elaborou e apresentou à fiscalização escrituração incorreta e viciada, pois não identifica corretamente sua movimentação financeira, e inclusive deixa de registrar diversas e relevantes operações realizadas pela empresa (comissões, parcerias, mútuos, cessões de créditos, empréstimos, etc); que o contribuinte apresentou sua DIPJ 2007 zerada; que em 22 (vinte e dois) dos 24 (vinte e quatro) meses objeto da fiscalização foi constatada omissão de receita caracterizada por depósitos de origens não comprovadas; entendemos que deve ser aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, pois ficou caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, inclusive havendo prática reiterada de infração à legislação tributária. A legislação que trata do assunto, é a Lei nº 9.430 de 1996, inciso II, art. 44, alterada pela lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 - Processo Administrativo n. 15868.000007/2011-60;

As mencionadas incorreções e vícios da escrituração já deram base à presunção de omissão e receitas, de modo que não podem ser também justificativa para a exasperação da multa, até mesmo na esteira das Súmulas CARF 14 e 25. Sobrou, assim, a reiteração da conduta, sendo este, de fato, o único argumento utilizado pela Fiscalização como base para a duplicação da penalidade.

Muito embora a reiteração possa até ser um indício do intuito doloso, ela deve ser reunida com outros indícios para que se possa considerar como prova. Penalizar de maneira mais grave um contribuinte contra o qual já está sendo aplicada uma presunção de omissão de receitas com base em um único indício significa, na prática, estender a força de tal presunção também para a caracterização do dolo, o que é juridicamente vedado. Isso porque o dolo nunca se presume, pelo contrário, deve ser provado.

Foi neste sentido que, nos autos do outro processo originado deste mesmo Termo de Verificação Fiscal (processo 15868.000002/2011-37), a turma ordinária deste CARF decidiu no mesmo sentido do acórdão recorrido, sendo relevantes os seguintes trechos do acórdão 1402-001.631:

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base presunção legal de omissão de receitas/rendimentos, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da autoridade lançadora. Nestes lançamentos, acumulam-se as premissas de que a omissão de receitas/rendimentos por presunção legal e a simples falta de inclusão de valores nas declarações de imposto de renda, em razão da forma reiterada e/ou expressividade, estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja: o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte ou declaração inexata, jamais será motivo para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de receitas / rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de receitas/rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a omissão de receitas, já que a contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, deixou de declarar rendimentos auferidos e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja: a de simples omissão de rendimentos por presunção legal.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

É verdade que, para uma certa linha de pensamento, a omissão, aliada à reiteração e/ou à materialidade dos valores, confirmaria a suposta intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária "*da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*", situação descrita no artigo 71, I da Lei 4.502/1964 como caracterizadoras da sonegação fiscal.

Todavia, para além da omissão é necessário se provar a **intenção** do contribuinte, é dizer, a falta de escrituração e declaração dos rendimentos deve ser comprovadamente intencional. Isso porque, para além da omissão proposital, também é possível que esta se deva a erro, negligência, divergência de interpretação da legislação, enfim, há uma ampla gama de possibilidades que não necessariamente levam à conclusão pelo intuito doloso do contribuinte.

Isso nos leva a considerar que a reiteração é, quando muito, um indício, o qual para se tornar prova deve ser reunido com outros fatos e indícios convergentes para a caracterização do dolo.

Neste sentido, inclusive, o voto condutor do acórdão recorrido, da lavra da brilhante Conselheira Edeli Pereira Bessa, não só não aceita, no caso dos autos, a reiteração como tendo, sozinha, força probatória do dolo, como também colaciona fatos que apontam exatamente no sentido contrário à intenção do contribuinte de omitir do fisco receitas de sua atividade que sabidamente seriam tributáveis:

Quanto aos créditos tributários apurados em razão de receitas presumidamente omitidas por falta de comprovação da origem de depósitos bancários, é certo que a contribuinte não contabilizou integralmente sua movimentação financeira, assim como a presunção de omissão de receitas se verificou em quase 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 outras evidências que vinculem os depósitos bancários a clientes da contribuinte, de modo a evidenciar que o sujeito passivo, ao deixar de escriturar-los e de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de deixar de 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 sua reiteração a ocorrência conduza à caracterização do intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007. 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 nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

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

Quanto às receitas de comissão omitidas pela contribuinte, houve o reconhecimento, no curso do procedimento fiscal, de que estes valores não foram declarados, e nem mesmo escriturados, na medida em que os fatos não foram levados ao conhecimento do responsável pela escrituração. Em consequência, no ano-calendário 2006 foram declaradas receitas no valor total de R\$ 1.197.075,94, ao passo que as receitas omitidas totalizaram R\$ 219.955,76.

A menor representatividade das receitas desta atividade secundária, e o fato de elas não constarem da escrituração operam em favor da alegação da contribuinte de que o recolhimento não se verificou por erro. Além disso, o exame dos fatos constatados no ano-calendário subsequente evidencia que as operações omitidas podem ter sido transitórias, dado que não foram apuradas receitas de comissão a partir de abril/2007.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, diz em seu art. 112 que a lei que comina penalidades deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de

dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. Assim, considerando que os elementos dos autos não permitem excluir a possibilidade de que o contribuinte tenha errado ao deixar de recolher as parcelas exigidas, a qualificação da penalidade não pode subsistir.

(...)

Por tais razões, no que tange à qualificação da penalidade, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastá-la e, em consequência declarar a decadência dos créditos tributários lançados de janeiro a julho/2006.

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

No caso, temos a conduta do contribuinte (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não restou provado nos autos se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano, não tendo a reiteração, isoladamente, força probatória de tal circunstância. Assim, considero não comprovado o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa.

Por fim, vale notar que aplicar multa qualificada à conduta de, como no caso dos autos, omitir informações ao fisco, também resulta em interpretação desproporcional da legislação tributária penal, já que pune de maneira equivalente esta conduta e aquela, muito mais grave -- e que é o verdadeiro "pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal" referido por Marco Aurélio Greco (in *Planejamento Tributário*, Dialética, 2004, p. 231.) --, de intencionalmente cometer falsos materiais e irregularidades na própria escrituração.

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

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

