



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15983.720365/2011-76
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.435 – 1ª Turma**
Sessão de 07 de fevereiro de 2018
Matéria MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrente C. H. M. DE OLIVEIRA CALÇADOS - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por onze meses do ano-calendário (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Inicialmente esclareço que fui nomeada redatora *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pela Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pela Relatora em sessão de julgamento:

nTratam-se de **autos de infração** (E-fls. 03 ss.) para a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, COFINS e Contribuição para a Seguridade Social – INSS, relativos a 31.01.2007, decorrente da acusação fiscal de (i) omissão de receitas relacionada à diferença entre depósitos bancários e valores declarados na Declaração Anual Simplificada e (ii) insuficiência de valores recolhidos em função da mudança de faixa de incidência do SIMPLES com a alteração de alíquota, acrescidos de multa qualificada de 150%, porque se considerou reiterada a conduta que se repetiu dentro do ano de 2007.

Também em função do que foi imputado como prática reiterada, ao lado fato de que o livro-caixa apresentado não registraria toda a movimentação financeira da empresa, foi formalizada Representação Fiscal para fins Penais sob o n. 15983.720368/2011-18 e proposta a exclusão da empresa do SIMPLES, o que pode ser melhor detalhado com a síntese do **Termo de Verificação Fiscal** (E-fls. 37 ss.) procedida pelo relatório da decisão de primeira instância:

“(…)

Sustenta a fiscalização:

1) emissão de Termo de Início de Fiscalização encaminhado ao contribuinte em 25/03/2010; intimando o mesmo a apresentar livros e documentos de sua escrita contábil e fiscal; que, em 07/04/2010, a empresa, em atendimento parcial ao Termo de Início de Fiscalização, apresentou cópias da Declaração de Firma Individual e dos Requerimentos de Empresário; cópias dos comprovantes de retiradas de pro labore; e cópias dos extratos da conta corrente da empresa junto ao banco Itaú S/A, solicitando prazo adicional para apresentação dos demais documentos e livros exigidos;

2) em 19/04/2010, encaminhamento ao contribuinte de Termo de Reintimação Fiscal, reintimando-o a apresentar os livros e documentos que deixaram de serem apresentados, em relação ao Termo de Início de Fiscalização; ciência postal em 26/04/2010; em 11/05/2010, o contribuinte apresentou cópias dos

extratos da conta corrente da empresa junto ao banco Santander S/A e os livros: Caixa n° 08; Razão analítico anual n° 08; Razão analítico mensal n° 08; Registro de Entradas n° 08; e Registro de Saídas n° 08;

3) em 20/07/2011, encaminhamento ao contribuinte de Termo de Intimação Fiscal, intimando a empresa a apresentar esclarecimentos, mediante a apresentação de documentos, acerca da origem de valores creditados e/ou depositados em suas contas bancárias, de depósitos ou de investimentos, tendo sido estes relacionados em anexos do referido termo; ciência, pela via postal, em 28/07/2011;

4) em face da fiscalização ter constatado erros de informações nos anexos do termo encaminhado ao sujeito passivo em 20/07/2011, encaminhou ao mesmo, em 23/08/2011, Termo de Reintimação Fiscal, onde a empresa foi, novamente, instada a apresentar esclarecimentos, mediante a apresentação de documentos, acerca da origem de valores creditados e/ou depositados em suas contas bancárias, de depósitos ou de investimentos, tendo sido estes relacionados em anexos do referido termo; ciência, pela via postal, em 26/08/2011; em 09/09/2011, o contribuinte solicitou mais 20 dias de prazo para apresentar esclarecimentos, por escrito, e documentos comprobatórios às exigências do Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 23/08/2011.

5) em 29/09/2011, o contribuinte, em atendimento ao Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 23/08/2011, apresentou esclarecimentos, acompanhado de cópia de contrato de empréstimo firmado junto ao Banco Itaú S/A, a fim de justificar a origem do valor de R\$ 450.000,00, creditado, em 27/09/2007, em sua conta corrente junto à referida instituição financeira, não tendo sido apresentados pelo contribuinte quaisquer outros esclarecimentos;

6) do cotejo entre os lançamentos correspondentes às entradas nos livros caixas apresentados (com correspondentes lançamentos de receitas de vendas de mercadorias nos livros razões analíticos e registros de saídas) e os decorrentes de créditos/depósitos efetuados nas contas correntes bancárias do contribuinte fiscalizado, verificou-se substancial diferença a maior destes em relação àqueles; que, em razão disso, o contribuinte foi intimado a esclarecer, mediante a apresentação de documentos comprobatórios, a origem dos valores creditados e/ou depositados em suas contas bancárias, de depósito ou de investimentos; que o contribuinte esclareceu, mediante a apresentação de documento comprobatório, o crédito, no da 29/07/2007, no valor de R\$ 450.000,00 junto ao banco Itaú S/A, como decorrente de empréstimo junto à referida instituição financeira; que, em relação aos demais depósitos e/ou créditos efetuados, não foram apresentados esclarecimentos e/ou documentos esclarecedores de suas origens;

7) que foi efetuada a conciliação bancária, onde foram expurgados esses R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), relativos ao empréstimo comprovado, bem assim, estornos, depósitos de mesma titularidade e outros créditos, em que não houve incidência tributária; que, após efetuada a conciliação, sobraram ainda créditos e/ou depósitos, nas contas correntes bancárias da empresa, que somados, totalizaram R\$ 3.279.817,60;

8) que restou observado que, nos livros razões analíticos apresentados pela fiscalizada, poucas foram as contas que receberam lançamentos no ano de 2007, ou seja, que tiveram alguma movimentação contábil no período; que, entre essas contas, estão as únicas contas que receberam as contrapartidas dos lançamentos devedores efetuados na conta "CAIXA", representativos de entradas de recursos, a saber: a conta "EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS" e a conta "VENDA DE MERCADORIAS"; que nesses

livros não há registros de contas representativas de movimentação junto a bancos; que, portanto, o contribuinte optou pelo registro de toda sua movimentação financeira na conta "CAIXA";

9) que os suprimentos de numerários, lançados na conta "CAIXA", oriundos de lançamentos credores na conta "EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS", totalizaram no ano R\$ 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil reais), sendo este montante compatível com os R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), lançados em 29/07/2007, na conta corrente da fiscalizada junto ao banco Itaú S/A; que os demais suprimentos de numerários, lançados a débito na conta "CAIXA", tiveram como contrapartidas receitas de revenda de mercadorias, ou seja, foram efetuados lançamentos credores na conta "VENDA DE MERCADORIAS", cujo montante foi de R\$ 1.485.062,51, enquanto que, no livro registros de saídas, foram assentadas receitas, cuja soma no ano foi de R\$ 1.505.603,13;

10) que a vultosa diferença entre o montante anual de créditos/depósitos apurados em conta corrente bancária (R\$ 3.279.817,60) e o lançado na escrita contábil da empresa, como decorrente de revenda de mercadorias (R\$ 1.485.062,51), demonstra que não foi escriturada, no livro-caixa, toda a movimentação financeira da empresa, relativamente ao período sob fiscalização; que o contribuinte transmitiu à Receita Federal do Brasil RFB Declarações Anuais Simplificadas, referente ao ano-calendário de 2007, onde foram informadas receitas que totalizaram, no período, R\$ 1.505.603,13, sendo R\$ 272.109,16, referente aos meses de janeiro a junho de 2007; e R\$ 1.233.493,97, referente ao período de julho a dezembro de 2007, em virtude de opção, pelo contribuinte, no período de janeiro a junho de 2007, pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES Federal, nos termos da Lei 9.317/96; e, a partir de 01/07/2007, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional, Lei Complementar n.º 123/06;

11) que, com exceção do mês de dezembro, em todos os demais meses do ano de 2007, foram apuradas omissões de receitas, ou seja, infração à legislação tributária; que este comportamento habitual, frequente e repetido em omitir receitas por parte do contribuinte, consubstanciou-se em costume e, conseqüentemente, em prática reiterada à legislação tributária; que, pelo fato de a empresa ter incidido em prática reiterada de infração à legislação tributária e de que o livro-caixa apresentado não permite identificar toda a movimentação financeira da fiscalizada, inclusive bancária, foram propostas, através de representações específicas, que a mesma fosse excluída de ofício do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, com fundamento no artigo 14, inciso V, da Lei 9.317/96 (processo n.º 15983.720366/201111), e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional; com fundamento no artigo 29, incisos Vê VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006 (processo n.º 15983.720367/201165); com efeitos a partir de 01/02/2007 (inciso V do artigo 15 da Lei 9.317/96) e 01/07/2007 (§ Io do artigo 29 da Lei Complementar n.º 123/2006), respectivamente;

12) que foram apuradas as seguintes infrações: a) Omissão de receita Depósitos bancários não escriturados; e b) Insuficiência de recolhimento, essa verificada em função da mudança de faixa de incidência do SIMPLES quando se constatou que a receita mensal omitida somada à receita declarada implicaria na

mudança de alíquota;

13) que os créditos tributários apurados em procedimentos de lançamento de ofício estão sujeitos às multas previstas no art. 44 da Lei 9.430/96 (art. 957 do Decreto 3.000/99 RIR/ 99); que tendo em vista que os lançamentos dos impostos e contribuições foram efetuados em decorrência de omissões de receitas apuradas, nos termos acima descritos, restando, pois, devidamente caracterizada a conduta deliberada da empresa fiscalizada em ocultar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e com isso eximir-se dos pagamentos dos impostos e contribuições devidos, restou aplicada a multa de ofício no percentual de 150%, conforme § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/64, no que se refere à tipificação da conduta dolosa;

14) que o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal; que, no caso dos autos, a qualificação da multa de ofício justifica-se pela vontade explícita do sujeito passivo em impedir que o fisco tomasse conhecimento da existência dos valores tributáveis, no decorrer do ano-calendário de 2007; que ficou devidamente demonstrada, na ação fiscal, a existência de expressiva soma de depósitos e/ou créditos em contas correntes bancárias, sem origens justificadas, que foram considerados como omissões de receitas e, conseqüentemente, deixaram de ser oferecidos à tributação pela empresa fiscalizada;

*15) que está devidamente caracterizada a conduta deliberada do contribuinte fiscalizado em ocultar do conhecimento do fisco parcela significativa de suas receitas mensais, obstando o fisco de ter informações acerca da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e, com isso, eximir-se, evitar ou diferir pagamentos de impostos e contribuições devidos; que a manutenção, sob controle paralelo, de fatos econômicos não devidamente contabilizados, levada a efeito por uma conduta reiterada, no transcorrer de quase todo o ano-calendário de 2007, compõe um quadro no qual revela o intuito doloso do contribuinte, haja vista a existência de uma atitude com o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições;
(...)”*

Insurgindo-se, a contribuinte apresentou **impugnação** (E-fls. 391 ss.) sustentando que (i) a sua seleção para a fiscalização não teria observado as determinações das Portarias SRF n. 500/95 e 3.007/02, (ii) seriam nulos os lançamentos tributários realizados em face (ii.a) do cerceamento do seu direito de defesa, (ii.b) porque a receita bruta apontada em janeiro de 2007 pela fiscalização corresponderia a vendas tributadas nos últimos meses de 2006, caracterizando o erro na apuração da base de cálculo, (ii.c) em face da utilização de prova ilegítima, diante da impossibilidade de quebra de sigilo bancário e (iii) a aplicação indevida da multa qualificada de 150%.

Diante do trabalho detalhado de relato da decisão de primeira instância, também vale transcrever a síntese realizada sobre as alegações da contribuinte:

“DA INVALIDADE DA AÇÃO FISCAL POR INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NAS PORTARIAS NºS 500/95 E 3.007/02, DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

1) transcreve as Portarias RFB nº 500/95 e nº 3.007/02; que a atividade administrativa de fiscalização exige, em face dos princípios constitucionais da isonomia, da impessoalidade e da imparcialidade, que seja ela dirigida uniformemente aos administrados, devendo ser cumprido rigorosamente o programa de fiscalização, sob pena de, revelando perseguição ou favorecimento, nele incluir contribuintes que não se enquadram nos parâmetros escolhidos, ou dele excluir pessoas que neles se enquadram, respectivamente; que em nenhum momento foi indicado pela fiscalização as razões, ou a origem da fiscalização procedida em relação ao sujeito passivo, restando caracterizados o mero capricho, a perseguição, a animosidade ou puro interesse político; que ocorreu completa inobservância das disposições constantes da Portaria nº 3.007/02; cita artigo doutrinário;

DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS EFETUADOS POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

2) que a fiscalização encaminhou envelope ao sujeito passivo em 14/10/2011 e recebido em 17/10/2011, com um conjunto de documentos, quais sejam: cópia do Termo de Verificação Fiscal, Auto de Infração: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Simples; Contribuição Para o PIS/PASEP Simples; Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social Simples; Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido Simples e Contribuição Para Seguridade Social INSS – Simples, todos acompanhados dos respectivos demonstrativos de multa e juros de mora, demonstrativo de percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, demonstrativo de apuração dos valores não recolhidos, demonstrativo de apuração do imposto/contribuição sobre diferenças apuradas e termo de encerramento; que, contudo, não foi encaminhada a relação dos depósitos ou créditos que, somados, levaram aos valores tributados, de modo que pudesse identificar-lhes a origem, vendo-se, assim, o contribuinte, completamente cerceado no seu direito de defesa, já que não tem a menor idéia em que se baseou a autoridade administrativa para tributá-lo; que nenhuma cópia das provas em que dizem estar apoiada a autuação lhe foi fornecida, de modo a permitir-lhe verificar a efetiva base de cálculo tributada, cuja falta, em face da sua flagrante importância, cerceou por completo o seu direito de defesa, caracterizando a nulidade de que trata o artigo 12, inciso II do Decreto nº 7.574/11;

3) que, se a impugnante não possuía os extratos bancários em que se fundamenta a autuação, ainda que os tivesse reiteradamente solicitado às aludidas instituições financeiras, o certo é que não os obteve em tempo hábil; que cabe à autoridade administrativa fornecer ao administrado cópias de todos os elementos de prova que derem esteio à exigência (documentos, termos das verificações, resultados de diligências e comprovantes indispensáveis à formação da convicção do julgador);

4) que, para que o contribuinte possa avaliar a licitude na obtenção das provas anexadas ao processo, cumpre seja cientificado da forma como foram obtidos, pela autoridade administrativa, os mencionados extratos bancários, fatos esses que também não foram levados ao conhecimento da impugnante no momento da autuação, porque não lhe foram encaminhadas cópias dessas requisições e subsequentes respostas, o que o impediu de analisar a licitude dos comprovantes;

5) que a prova de requisição e de seu atendimento pela instituição financeira deve estar obrigatoriamente documentada nos autos; transcreve decisões administrativas; que a ausência de tais elementos implica cerceamento de defesa; que resta caracterizado o cerceamento de defesa previsto no artigo 12, II, do Decreto nº 7.574/11, e no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição

Federal de 1988; cita doutrina e decisões administrativas em favor da tese; DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO. POR INCIDIR SOBRE RECEITA BRUTA NÃO AUFERIDA NO MÊS DE JANEIRO DE 2007

6) que, considerando os termos do artigo 334 do Código de Processo Civil, não dependem de prova os fatos notórios, sendo do conhecimento geral que o comércio de calçados no varejo implica, necessariamente, a venda a prazo, geralmente em 06 (seis) parcelas, mediante cheque pré-datado, cartão de crédito ou débito, circunstância essa pública e notória, que dispensa o impugnante de prová-la, e considerando que registra as vendas que efetua com base no regime de competência, isto é, em face das vendas realizadas no mês (independentemente do respectivo recebimento), resta evidente que os valores depositados em suas contas correntes, no mês de Janeiro/2007, correspondem ao recebimento, na sua maior parte, de vendas realizadas em meses anteriores; que a exigência de tributos com errônea base de cálculo acarreta a nulidade dos autos de infração lavrados;

7) que consoante consta do anexo "extrato para simples conferência", verifica-se que parte das vendas realizadas em Dezembro/2006, mediante cartão de crédito, no montante de R\$ 205.168,94, foram creditadas pelo Banco ITAÚ, no importe de R\$ 194.910,49, apenas em Janeiro/2007; que, por extrato anexo à impugnação, constata-se que, em Dezembro/2006, foram efetuadas, via cartão de débito, vendas no importe de R\$ 49.871,30, tendo sido creditado em sua conta corrente, no mesmo banco, em Janeiro/2007, o montante de R\$ 48.367,02; que a fiscalização, ao apurar como base de cálculo dos tributos exigidos os depósitos bancários realizados, em Janeiro/2007, nas contas correntes da impugnante, esqueceu-se, de que tais valores tinham origem em vendas realizadas em Dezembro/2006, o que acarreta a nulidade da autuação efetivada;

DA IMPOSSIBILIDADE DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO DO IMPUGNANTE SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DA PROVA ILEGAL.

8) que, conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, consagrado pelo artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal de 1988; que é certo que, ainda que diretamente derivado do texto constitucional, não é um direito absoluto, eis que encontra limites no interesse público da obtenção da prova (princípios da proporcionalidade ou razoabilidade); que, contudo, também é certo que, com o advento da Lei Complementar nº 105/01, não restou afastada a necessidade da prévia autorização judicial para a quebra do sigilo bancário do contribuinte; transcreve excertos do ato normativo complementar; que a quebra do sigilo bancário somente pode partir do Poder Judiciário; cita julgado;

9) que a utilização dos extratos bancários do impugnante resta caracterizada como prova ilícita, porque derivados de ilegal quebra do seu sigilo bancário, insuscetível, portanto, de permitir a constituição de crédito tributário válido; cita doutrina e julgados; cita o artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal de 1988, o artigo 30 da Lei nº 9.784/99, o artigo 24, § único, do Decreto nº 7.574/11 e decisão administrativa;

DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA DE 150%.

10) cita a Lei nº 9.430/96, artigo 44; que é requisito essencial à validade do lançamento tributário onde sejam aplicadas multas por fraude, que esta fique cabalmente provada, já que a fraude, como crime, não se presume; cita várias decisões administrativas e decisão judicial; cita trecho do Termo de Verificação Fiscal; que, ainda que a fiscalização tenha arguido, no item 34, para caracterizar a existência do dolo no comportamento do impugnante, a teoria da

vontade, deixou de demonstrar a ‘vontade explícita do sujeito passivo em impedir que o fisco tomasse conhecimento da existência de valores tributáveis’, que não ficou comprovado o ‘evidente intuito de fraude’, sendo-lhe imputada a pura responsabilidade objetiva;

11) que, se tivesse ocorrido, efetivamente, a omissão de receita, isto é, o pagamento de tributos com base em faturamento inferior ao obtido, tal fato, na medida em que a fiscalização deixou de apontar os elementos demonstrativos da intenção do impugnante em induzir em erro o Fisco, poderia ser atribuído à desconsideração, por parte do contador, de todas as receitas auferidas, ou seja, a erro atribuível ao responsável pela contabilidade; cita decisão administrativa; cita o verbete sumular nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, bem assim, a súmula nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.”

Na sequência, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (SP) proferiu o **acórdão n. 05-37.924** (E-fls. 434 ss.), mantendo integralmente o lançamento em questão, pelas razões resumidas na seguinte ementa:

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

Ano calendário: 2007

LANÇAMENTO. PLANEJAMENTO FISCAL. IRRELEVÂNCIA.

É irrelevante ao lançamento fiscal, quanto à sua validade, a atividade de planejamento administrativo efetuada pelos órgãos da Administração Fazendária.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. DOCUMENTOS ENVIADOS AO CONTRIBUINTE E DOCUMENTOS POR ELE TITULARIZADOS.

Não configura hipótese de nulidade o não envio, ao sujeito passivo, de documentos e informações por ele mesmo prestadas e/ou constantes de documentos por ele mesmo titularizados, mantidos em sua guarda.

PROCEDIMENTO FISCAL. SIGILO BANCÁRIO. VIOLAÇÃO PELO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do procedimento fiscal, não configura indevida violação do sigilo bancário do contribuinte o regular atendimento por parte deste em relação às intimações fiscais formalizadas, não havendo hipótese de nulidade.

LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTOS BANCÁRIOS.

Configura presunção de omissão de receita a não comprovação idônea da origem de depósitos/créditos mantidos pelo contribuinte em conta bancária junto a instituição financeira.

LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na formação da base de cálculo, ocorrendo a presunção legal de omissão de receita, descabe falar-se no regime de competência, adotando-se como momento de auferimento da receita presumidamente omitida, a competência na qual houve o crédito, pela instituição financeira, do ingresso financeiro.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SONEGAÇÃO. A conduta de não declarar a receita bruta ao Fisco configura a figura típica da sonegação, ensejando a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em face de referida decisão, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 458 ss.) basicamente na mesma linha apresentada em sua impugnação administrativa, acrescentando tópico a respeito da incompetência da DRJ Campinas para o julgamento, uma vez que não abrange o seu domicílio fiscal e não poderia ter havido a delegação realizada pela DRJ de São Paulo.

Do julgamento do recurso pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção resultou o **acórdão n. 1801-002.051** (E-fls. 489 ss.), em que se manteve o lançamento. Leia-se a sua ementa:

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

Ano-calendário: 2007

COMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO (DRJ)

A competência, territorial e por matéria, das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) foi estabelecida pela Portaria RFB nº 1.916, de 13 de outubro de 2010, em conformidade com o preconizado nos incisos XV e XXVII do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 04 de março de 2009 e o disposto no Art. 25, I do Decreto 70.235/1972, considerando a redação que lhe foi imprimida pela Lei nº 11.941, de 2009.

PLANEJAMENTO DAS ATIVIDADES FISCAIS. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO À INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTOS FISCALIZATÓRIOS.

A atividade de planejamento das ações fiscais, ato interna corporis, não é obstativa à instauração de procedimentos fiscalizatórios, desde que haja emissão de MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) pela autoridade competente.

LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na formação da base de cálculo, ocorrendo a presunção legal de omissão de receita, descabe falar-se no regime de competência, adotando-se como momento de auferimento da receita presumidamente omitida, a competência na qual houve o crédito, pela instituição financeira, do ingresso financeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Mendonça Marques e Fernando Daniel de Moura Fonseca que deram provimento em parte para exonerar a multa de ofício aplicada na forma qualificada.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro Relator.”

Contra o referido acórdão, primeiramente a contribuinte **opôs embargos de declaração** (E-fls. 507 ss.) visando fosse sanada contradição e erro manifesto quanto ao reconhecimento da competência da DRJ/Campinas para julgamento do recurso voluntário, que foram rejeitados por **despacho** às E-fls. 528 ss.

Adiante, a contribuinte interpôs então **recurso especial** (E-fls. 538 ss.), pretendendo fosse desqualificada a multa aplicada no percentual de 150% diante da inexistência da prova do intuito fraudulento, para o que apresentou os acórdãos n. 9101-001.851 e n. 108-08-591 como paradigmas da divergência.

O recurso foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 598 ss.) e a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (E-fls. 604 ss.).

Passa-se, assim, à apreciação do recurso.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora *ad hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designada redatora ad hoc para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio:

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, consideram-se preenchidos tais requisitos, com a presença de divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, de modo que se **VOTA POR CONHECER** o recurso especial contribuinte.

MÉRITO

De acordo com a análise de conhecimento procedida, devolve-se ao julgamento desta instância o pedido de redução da multa qualificada, sustentada pela recorrente com base na ausência de prova do intuito fraudulento.

Objetivamente, anúí-se com a desqualificação da multa uma vez que, debruçando-se sobre o Termo de Verificação Fiscal, apenas se reconhece a presença de elementos suficientes a caracterizar a presunção da omissão de receitas, mas não a prova necessária ao agravamento, que precisa demonstrar cabalmente o intuito do sujeito de praticar uma das condutas descritas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n. 4502/64.

Isso porque sustenta a qualificação no fato de haver *“vultosa diferença entre o montante anual de créditos/depósitos apurados em conta corrente bancária (R\$ 3.279.817,60) e o lançado na escrita contábil da empresa, como decorrente de revenda de mercadorias (R\$ 1.485.062,51), demonstra que não foi escriturada, no livro caixa, toda a movimentação financeira da empresa, relativamente ao período sob fiscalização”*.

Pessoalmente, acredito não bastarem alegações de que não se ofereceu à tributação parte dos valores entendidos devidos ou que todas as movimentações não foram declaradas; me sensibiliza, menos ainda, pelo contrário, até me surpreende, a alegação de fraude com base na conduta reiterada ocorrida durante alguns meses dentro do período de um ano, e também me é relevante o fato de o contribuinte ter respondido a diversas intimações, apresentando documentos e informações à fiscalização, infirmo o seu intuito de ocultar.

De todo modo, revela-se bastante significativa a inferência de, no caso concreto, a qualificação ter partido de elementos que levam tão somente à presunção da omissão de receitas, mas não a uma efetiva causa de agravamento, razão pela qual penso ser o caso de aplicação das Súmulas 14 e 25 do CARF, transcritas as seguir:

Processo nº 15983.720365/2011-76
Acórdão n.º **9101-003.435**

CSRF-T1
Fl. 624

“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.”

“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.”

Por essas razões, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso da contribuinte.**

É o que se reproduz do voto da Relatora original.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator designado.

Segue a síntese do trabalho da Fiscalização:

"DEMONSTRATIVO O AS INFRAÇÕES APURADAS

13. Conforme informado acima, a empresa foi intimada a apresentar os livros e documentos de sua escrita contábil e fiscal, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, bem como os extratos bancários de suas contas correntes, de depósitos e/ou investimentos.

14. Em atendimento aos nossos termos, a empresa apresentou: livro-caixa; livros razões analíticos; livro registros de saídas, com assentamentos do período de 01/01/2007 a 31/12/2007; e cópias extratos de suas contas correntes mantidos junto aos bancos Itaú S/A e Santander S/A.

15. Do cotejo entre os lançamentos correspondentes às entradas nos livros caixas apresentados (com correspondentes lançamentos de receitas de vendas de mercadorias nos livros razões analíticos e registros de saídas) e os decorrentes de créditos/depósitos efetuados nas contas correntes bancárias da empresa fiscalizada, verificou-se substancial diferença a maior destes em relação àqueles. Em razão disso, a empresa foi intimada a esclarecer, mediante a apresentação de documentos comprobatórios, a origem dos valores creditados e/ou depositados em suas contas bancárias, de depósito ou de investimentos.

16. Em atendimento ao nosso termo, a empresa esclareceu, mediante a apresentação de documento comprobatório, o crédito, no da 29/07/2007, no valor de R\$ 450.000,00 (quatrocentos mil reais) junto ao banco Itaú S/A, como decorrente de empréstimo junto à referida instituição financeira. Em relação aos demais depósitos e/ou créditos efetuados, não foram apresentados esclarecimentos e/ou documentos esclarecedores de suas origens.

17. Foi efetuada a conciliação bancária, onde foram expurgados esses R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), relativos ao empréstimo acima citado, estornos, depósitos de mesma titularidade e outros créditos, em que não houve incidência tributária. Depois de efetuada a conciliação, sobraram ainda créditos e/ou depósitos, nas contas correntes bancárias da empresa, que somados, totalizaram **R\$ 3.279.817,60** (três milhões, duzentos e setenta e nove mil, oitocentos e dezessete reais e sessenta centavos).

18. Observamos que, nos livros razões analíticos apresentados pela fiscalizada, poucas foram as contas que receberam lançamentos no ano de 2007, ou seja, que tiveram alguma movimentação contábil no período. Entre essas contas, estão as únicas contas que receberam as contrapartidas dos lançamentos devedores efetuados na conta "CAIXA", representativos de entradas de recursos, a saber: a conta "EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS" e a conta "VENDA DE MERCADORIAS". Nesses livros, não há registros de contas representativas de movimentação junto a bancos.

19. Portanto, a empresa optou que toda sua movimentação financeira fosse registrada na conta "CAIXA".

20. Os suprimentos de numerários, lançados na conta "CAIXA", oriundos de lançamentos credores na conta "EMPRÉSTIMOS & FINANCIAMENTOS", totalizaram no ano R\$ 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil reais). Esse montante é compatível com os R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), lançados em 29/07/2007, na conta corrente da fiscalizada junto ao banco Itaú S/A.

21. Os demais suprimentos de numerários, lançados a débito na conta "CAIXA", tiveram como contrapartidas receitas de revenda de mercadorias, ou seja, foram efetuados lançamentos credores na conta "VENDA DE MERCADORIAS", cujo montante foi de R\$ 1.485.062,51 (um milhão, quatrocentos e oitenta e cinco mil, sessenta e dois reais e cinquenta e um centavos). Enquanto que, no livro registros de saídas, foram assentadas receitas, cuja soma no ano foi de R\$ 1.505.603,13 (um milhão, quinhentos e cinquenta e cinco mil, seiscentos e três reais e treze centavos).

22. A vultosa diferença entre o montante anual de créditos/depósitos apurados em conta corrente bancária (R\$ 3.279.817,60) e o lançado na escrita contábil da empresa, como decorrente de revenda de mercadorias (R\$ 1.485.062,51), demonstra que não foi escriturada, no livro-caixa, toda a movimentação financeira da empresa, relativamente ao período sob fiscalização.

23. Por sua vez a empresa, transmitiu à Receita Federal do Brasil - RFB Declarações Anuais Simplificadas, referente ao ano-calendário de 2007, onde foram informadas receitas que totalizaram, no período, R\$ 1.505.603,13 (um milhão, quinhentos e cinco mil, seiscentos e três reais e treze centavos), sendo R\$ 272.109,16 (duzentos e setenta e dois mil, cento e nove reais e dezesseis centavos), referente aos meses de janeiro a junho de 2007; e R\$ 1.233.493,97 (um milhão, duzentos e trinta e três mil, quatrocentos e noventa e três reais e noventa e sete centavos), referente ao período de julho a dezembro de 2007. Isso porque a empresa optou, no período de janeiro a junho de 2007, pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES - Federal, nos termos da Lei 9.317/96; e, a partir de 01/07/2007, optou pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, Lei Complementar nº 123/06.

24. As diferenças apuradas positivas entre os valores mensais de depósitos/créditos em contas correntes bancárias e os declarados pela empresa nas Declarações Anuais Simplificadas, transmitidas pela empresa à R.F.B, constituem omissões de receitas da empresa, cujos valores encontram-se detalhados na planilha a seguir:

MÊS	RECEITAS INFORMADAS EM DECLAÇÃO SIMPLIFICADA	DEPÓSITOS/CRÉDITOS APURADOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS	OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE
JAN	34.805,12	467.279,61	432.474,49
FEV	56.766,48	268.211,13	211.444,65
MAR	38.998,12	200.029,20	161.031,08
ABR	33.291,90	178.096,66	144.804,76
MAI	58.056,62	165.234,53	107.177,91

JUN	50.190,92	159.795,00	109.604,08
JUL	53.156,15	212.593,02	159.436,87
AGO	69.895,50	279.410,96	209.515,46
SET	98.986,72	225.489,84	126.503,12
OUT	203.087,60	344.667,16	141.579,56
NOV	237.417,00	286.051,91	48.634,91
DEZ	570.951,00	492.958,58	0,00
TOTAL	1.505.603,13	3.279.817,60	1.774.214,47

25. Verifica-se, pois, que, com exceção do mês de dezembro, em todos os demais meses do ano de 2007, foram apuradas omissões de receitas, ou seja, infração à legislação tributária.

26. Esse comportamento habitual, freqüente e repetido em omitir receitas por parte da fiscalizada, consubstanciou-se em costume e, conseqüentemente, em prática reiterada à legislação tributária.

27. Pelo fato de a empresa ter incidido em prática reiterada de infração à legislação tributária e de que o livro-caixa apresentado não permite identificar toda a movimentação financeira da fiscalizada, inclusive bancária, foram propostas, através de representações específicas, que a mesma fosse excluída de ofício do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, com fundamento no artigo 14, inciso V, da Lei 9.317/96 (**processo n.º 15983.720366/2011-11**); e do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional; com fundamento no artigo 29, incisos Vê VIII, da Lei Complementar n.º 123/2006 (**processo n.º 15983.720367/2011-65**); com efeitos a partir de 01/02/2007 (inciso V do artigo 15 da Lei 9.317/96) e 01/07/2007 (§ 1º do artigo 29 da Lei Complementar n.º 123/2006), respectivamente.

28. Do exposto acima foram apuradas as seguintes infrações: a) Omissão de receita - Depósitos bancários não escriturados; e b) Insuficiência de recolhimento, essa verificada em função da mudança de faixa de incidência do SIMPLES quando se constatou que a receita mensal omitida somada à receita declarada implicaria na mudança de alíquota.

29. Os valores considerados, os cálculos realizados, e os créditos apurados e constituídos encontram-se especificados nos autos de infração de IRPj, CSLL, PIS e COFINS, nos Demonstrativos Apuração e em planilhas.

[...]

31. Tendo em vista que os lançamentos dos impostos e contribuições foram efetuados em decorrência de omissões de receitas apuradas, nos termos acima descritos, restando, pois, devidamente caracterizada a conduta deliberada da empresa fiscalizada em ocultar a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e com isso eximir-se dos pagamentos dos impostos e contribuições devidos, aplicamos a multa de ofício de 150%.

32. A multa de ofício de 150% foi aplicada em função da ocorrência, no plano fático, do previsto na hipótese normativa do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

33. De se destacar, o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, no que se refere à tipificação da conduta dolosa, 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 crédito tributário correspondente."

[...]

35. No caso que se apresenta, a qualificação da multa de ofício justifica-se pela vontade explícita do sujeito passivo em impedir que o fisco tomasse conhecimento da existência de valores tributáveis, no decorrer do ano-calendário de 2007. Conforme se verificou, quando da apuração das infrações acima relatadas, ficou devidamente demonstrada, nesta ação fiscal, a existência de expressiva soma de depósitos e/ou créditos em contas correntes bancárias, sem origens justificadas, que foram considerados como omissões de receitas e, conseqüentemente, deixaram de ser oferecidos à tributação pela empresa fiscalizada.

36. Diante das apurações e dos fatos descritos, entendemos que está devidamente caracterizada a conduta deliberada da empresa fiscalizada em ocultar do conhecimento do fisco parcela significativa de suas receitas mensais, ou seja, obstar o fisco de ter informações acerca da ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias e, com isso, eximir-se, evitar ou diferir pagamentos de impostos e contribuições devidos. Por conta disso, aplicamos a multa de ofício de 150%, nesta fiscalização, sobre os valores apurados de impostos e de contribuições que tiverem como base as omissões receitas apuradas.

37. A manutenção, sob controle paralelo, de fatos econômicos não devidamente contabilizados, levada a efeito por uma conduta reiterada, no transcorrer de quase todo o ano-calendário de 2007, compõe um quadro no qual revela o intuito doloso da contribuinte, haja vista a existência de uma atitude com o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições."

38. Dessa forma, tanto do ponto de vista do direito quanto do ponto de vista das circunstâncias de fato constatadas nesta fiscalização, mostra-se justificável a imposição da multa qualificada de 150%."

Assim exposta a acusação, intenta-se apurar se tal descrição fática tem suporte probatório suficiente para sustentar a imputação de prática de sonegação para além da mera presunção, tendo em conta que a ilustre Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio não anteviu força bastante, nos elementos reunidos nos autos, para superar o caráter simplesmente presuntivo da conclusão fiscal. Nessa ordem de ideias, se o que levou a Fisco a inferir a existência de omissão de receitas derivou-se de uma presunção determinada pela lei, parece desarrazoado afirmar que a mesma omissão decorreria de conduta dolosa. Mas, como se pretende mostrar, os fatos colhidos nos autos revelam, sim, que houve omissão dolosa de receitas tributáveis.

Convém enfatizar, antes de tudo, que vigora o sistema de persuasão racional, no ordenamento jurídico atual. Nesse sistema, com frequência se questiona se as provas disponíveis, valoradas racionalmente, são suficientes para lastrear uma determinada proposição sobre fatos. Esse patamar de suficiência pode ser fixado de diversos modos, a exemplo daquele que funda a acusação "para além de qualquer dúvida razoável."

O que se pode chamar de valoração se refere ao grau de apoio que os elementos de prova acostados proporcionam para os fatos da causa. Tratando-se de uma valoração que se assume como livre e, ao mesmo tempo, racional, o julgador põe-se a avaliar, no primeiro momento, as relações de corroboração ou de confirmação entre as evidências carregadas aos autos e as afirmações sobre os fatos do caso que é o objeto do processo, escorando-se, para tanto, nos conhecimentos científicos e nas generalizações empíricas comumente aceitas (máximas da experiência).

Vale anotar que o grau de corroboração se expressa como indução probabilística, que não chega a demonstrar a verdade de uma hipótese, mas que pode confirmá-la como resultado de uma explicação razoável, sem negar a possibilidade de outras hipóteses factuais. Por isso, costuma-se dizer que os juízos sobre fatos em um processo se dão em condições de incerteza, que é própria do raciocínio indutivo, em geral, mesmo para o campo das hipóteses científicas ou históricas.

A valoração consiste na individualização das provas que corroboram as proposições sobre os fatos do caso e na identificação dos fatores que incidem, com maior ou menor força probatória, como a credibilidade do elemento de prova, seu caráter de prova direta ou indireta, a validade do fundamento empírico das generalizações em que se baseiam as inferências probatórias, e outros.

Sabendo-se que, diante da forma indutiva do raciocínio probatório, as provas, como já dito, podem não demonstrar a verdade das proposições fáticas que são objeto do processo, mas apenas corroborá-las, em maior ou menor medida, impõe-se, num segundo momento, estabelecer se o grau de corroboração que essas provas aportam às proposições fáticas é suficiente para considerá-las provadas.

No sistema de livre valoração, a questão do grau de convicção necessário para se admitir a ocorrência de um fato suscita discussões sobre o que se pode considerar suficientemente provado. Ou seja, o termo "suficiente" traduz que o convencimento ao qual se deve chegar não é absoluto, pois, embora se saiba que não se pode descartar por completo que as coisas tenham acontecido de outro modo, também não se desconhece que não é possível reconstruir todos os detalhes dos fatos que se passaram. Por isso, não se pode pretender que o aparato probatório tenha a aptidão de fornecer a "certeza absoluta" acerca dos fatos investigados. Isso porque do raciocínio indutivo empreendido pelo julgador podem ser obtidas, quando muito, respostas prováveis, jamais conclusões absolutamente certas, tanto em razão das limitações de acesso a uma verdade totalmente cognoscível quanto em função das limitações do sujeito que quer conhecê-la.

Já que não se pode contar sempre com provas diretas, o direito propicia as provas indiretas, as quais, associadas umas às outras ou mesmo isoladas, podem levar ao fato que se quer provar. As provas indiciárias conduzem a fatos secundários por meio de inferências baseadas em conhecimentos anteriores à investigação, informações já sabidas de antemão. A passagem de fatos secundários, irrelevantes ao Direito, para o fato principal se dá por força das máximas da experiência, regras que obedecem à estrutura "se A, normalmente B". O vocábulo "normalmente" implica reconhecer que "nem sempre" as coisas se passam do modo suposto, isto é, há exceções. Para os fins deste voto, são agrupadas entre as máximas da experiência as

ideias correntes que advêm do senso comum e aquelas que são oriundas das descobertas das ciências, já incorporadas ao patrimônio antropológico e cultural. Contudo, como já assinalado, as máximas suportam exceções, motivo por que se requer certa prudência para seu emprego, cabendo verificar se é o caso de incidência regular da regra ou se a situação deve ser ressalvada para fora da regularidade habitual. Claro que há generalizações mais ou menos prováveis, a depender da *base empírica* que lhe dá suporte e de sua *regularidade*: quanto maior a regularidade, num espectro mais amplo de casos, maior também a probabilidade.

Ultrapassada a valoração racional dos elementos de prova coligidos, ingressa-se na fase decisória, propriamente dita. Agora, o julgador está apto para decidir sobre dado litígio, já inteirado das especificidades fáticas do caso, podendo chegar às conclusões cabíveis por meio da avaliação das provas. Até então pôde anotar quais enunciados fáticos trazidos pelas partes guardam maior ou menor probabilidade de correspondência com a realidade, discernindo-os daqueles que resultavam do intento de lhe persuadir sem o suporte fático pertinente. Assim, aplicando operações indutivas, assoma-lhe a hipótese mais provável. O resultado da valoração da prova que se obtenha nada significa, por si só, a respeito da decisão a ser tomada. Para tal mister, requer-se a intermediação de algum *standard* de prova com aptidão bastante para fixar o grau de probabilidade necessário para se considerar provada uma hipótese, concedendo-lhe, ao cabo, os efeitos jurídicos previstos nos ordenamento jurídico.

Tratando-se de litígios no âmbito do direito penal, não se pode admitir decisão que não tenha afastado todas as dúvidas razoáveis. Desse modo, chegado o momento da decisão, o julgador deverá aplicar o *standard* de acordo com o qual o acusado deve ser absolvido, enquanto existirem dúvidas razoáveis sobre a ilicitude de sua conduta. Essa mesma linha de exigência "para além de qualquer dúvida razoável" pode e deve ser estendida à comprovação do dolo, no que toca à qualificação da sanção, em processo administrativo fiscal, como garantia do fiscalizado.

Essa Turma tem adotado os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e da reiteração/recorrência (repetição ao longo do tempo) para se chegar ao convencimento da intenção de agir "para além de qualquer dúvida razoável", como explica o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no acórdão nº 9101003.477:

"Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?"

Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão)."

Repare-se que os créditos/depósitos mensais em conta bancária, sem origem justificada, superaram, em muito, as receitas mensalmente declaradas, em onze dos doze meses do ano-calendário de 2007. No global, o total anual desses créditos/depósitos é superior ao dobro do total anual das receitas declaradas, afora o fato de que a pessoa jurídica era optante pelo regime do SIMPLES.

Como realçou a Fiscalização, restou comprovada a conduta deliberada de ocultar do conhecimento do Fisco parcela significativa das receitas mensalmente auferidas, assim obstando o acesso, por parte da Administração Tributária, às informações sobre os aspectos materiais dos fatos geradores, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, tudo de tal modo a se subsumir ao tipo legal dos incisos I e II do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%, estipulada pelo artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Como se pode ver, a planilha elaborada pelo agente fiscal fornece informações com aptidão suficiente a superar as Súmulas CARF nº 14 e 25, pois os dados coligidos da movimentação financeira vis-à-vis as receitas declaradas evidenciam relevância e reiteração consistentes com o dolo de ocultar do Fisco a percepção de significativa parcela de receitas tributáveis.

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa