Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.008296/2008-09

Processo nº	19515.008296/2008-09
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-006.321 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	4 de outubro de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	KINSBERG COMERCIO IMPORTACAO E EXPORTACAO DE TECIDOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. DECADÊNCIA. DECORRÊNCIA DO AFASTAMENTO DA QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. Caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca do afastamento da qualificação da penalidade, do qual também decorreu a alteração da regra decadencial aplicável, a CSRF, ao solucionar a divergência sobre a questão principal, é também competente para apreciar pleito recursal acerca do direito aplicável àquela consequência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. DECLARAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA COMO INATIVA.

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. A apresentação de declaração de inatividade depois da inaptidão da pessoa jurídica em face de outros procedimentos fiscais concernentes a suas atividades de comércio exterior, sem contemporaneidade com os períodos de apuração autuados, não justifica a exasperação da penalidade. DECADÊNCIA. Mantida a exoneração da qualificação da penalidade, resta inalterada a regra decadencial aplicada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à matéria "multa qualificada". No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) e o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acordão 1301-003.221, integrado pelo acórdão de embargos 1301-003.775, assim ementados e decididos (grifos nossos):

Acórdão recorrido 1301-003.221

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

O valor da receita omitida apurada pela autoridade tributária a partir de depósitos bancários e não declarada ao Fisco deve ser computado para a determinação da base de cálculo do tributo devido.

OMISSÃO DE RECEITA OU RENDIMENTO. DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Configuram omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta bancária cuja origem não tenha sido comprovada, mediante documentação hábil e idônea, pelo contribuinte regularmente intimado.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Original

A conduta do sujeito passivo que apresenta Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ de inatividade, não atende às intimações para apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, e, durante três anos consecutivos, pratica vultosas operações comerciais e financeiras, evidencia vontade inequívoca dolosamente dirigida à sonegação tributária, ensejando assim a imposição da multa de oficio qualificada de 150%.

MULTA QUALIFICADA. AFASTAMENTO.

Quando é aplicada a presunção de omissão de receitas, não há que se falar em multa qualificada, nos termos da Súmula 14, deste CARF, assim, sobre este lançamento de se aplicar a multa de ofício de 75%.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IRPJ/CSLL/COFINS/PIS.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido CSLL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social COFINS e a Contribuição para o Programa de Integração Social PIS são tributos, em regra, sujeitos a lançamento por homologação. Contudo, não havendo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial rege-se pela norma contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para, relativamente à infração de omissão de receitas baseada em presunção legal, reduzir a multa de ofício para 75% e reconhecer a decadência do crédito tributário referente a essa mesma infração em relação ao PIS e a Cofins dos meses de dezembro de 2002 a novembro de 2003, e, em relação ao IRPJ e à CSLL, do 4º trimestre de 2002 ao 3º trimestre de 2003.

Acórdão de embargos 1301-003.775

Acórdão de embargos nº 1301-003.775

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE CONTRADIÇÃO.

De se acolher os referidos embargos de declaração, diante da contradição apresentada entre o voto condutor e a parte dispositiva. **A decadência foi afastada apenas para os períodos em que o pagamento foi comprovado nos termos do art. 150, §4º, do CTN e do Repetitivo REsp. 973.733/SC, do STF**.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a contradição apresentada, e retificar o decidido no Acórdão 1301-003.221, com efeitos infringentes, para afastar a decadência relativa à infração de omissão de receitas baseada em presunção legal, nos termos da tabela contida no voto da relatora. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto acompanhou o voto pelas conclusões por entender que os embargos deveriam ser

Original

> *rejeitados pela inexistência de contradição, devendo ser declarada de ofício a inexistência de decadência.*

A autuação em questão visa à cobrança de IRPJ e reflexos CSLL, PIS e COFINS referentes aos anos-calendário 2002 a 2004, pelo regime do lucro arbitrado (art. 530, III, do RIR/99 -- por ausência de apresentação de livros e documentos da escrituração).

As infrações foram apuradas por meio da análise dos recursos creditados nas contas-correntes do sujeito passivo, tendo a fiscalização segregado o lançamento em **(i)** "**omissão de receitas da atividade**" - "*valores decorrentes do recebimento através dos Bancos de duplicatas entregues para cobrança e/ou descontos, com comprovação inconteste pela interessada, através dos "Avisos de Crédito" da origem dos recursos em vendas de mercadorias/produtos para terceiros*" (fl. 4.125); e **(ii) "Créditos sem justificativa de origem"** – omissão de receitas apurada por presunção legal (fl. 4.026) -- **Termo de Verificação Fiscal a fls. 4.023 e seguintes**.

A multa foi qualificada porque, segundo a autoridade autuante (fl. 4.027):

> 23. No caso concreto, os extratos bancários e avisos de crédito demonstram cabalmente que, os valores depositados durante os anos—calendário de 2002 a 2004 são, principalmente, vinculados a pagamentos de terceiros em decorrência de operações típicas do giro comercial da empresa, quando para a Receita Federal foi declarada inatividade no período. Assim sendo, ao fazer declaração sabidamente incorreta, omitindo rendas e não justificando de maneira inconteste ter efetuado escrituração contábil/fiscal para análise pela fiscalização, cabível se torna a majoração da multa, consideradas as disposições do artigo citado no item anterior.

A DRJ deu parcial provimento à impugnação para excluir dos lançamentos os valores atingidos pela decadência (por aplicação do artigo 173, I, do CTN, em virtude da ocorrência de dolo[1]), bem como os valores declarados antes do início da ação fiscal em DCTF/DCOMP pagos/parcelados/compensados ou informados como saldos a pagar (fls. 4.625 e 4.632).

O voto condutor do acórdão ora recorrido, integrado pelo acórdão de embargos, negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo para (i) excluir a qualificação da multa quanto às infrações de omissão de receita apuradas por presunção legal, e (ii) reconhecer a decadência para os lançamentos de omissão de receita com base em presunção legal nos períodos em que verificada a existência de pagamento, por aplicação do artigo 150, par. 4º, do CTN.

A Fazenda Nacional questiona as matérias "multa qualificada" e "decadência", concluindo (f. 4.877):

---

[1] Trecho da decisão da DRJ, fl. 4.625:
"60. No caso concreto, como visto anteriormente, ficou caracterizada pela fiscalização a ocorrência de dolo (a rt. 71 da Lei n° 4.502/1964). Portanto, a regra a ser aplicada para a decadência é a prevista no a rt. 173, I do CTN.
61. Destarte, tendo em vista que os l ançamentos fiscais foram lavrados em 17/12/2008 com ciência ao sujeito p assivo em 19/12/2008, os créditos tributários relativos ao 1° ao 3° trimestres de 2002 para o IRPJ e CSLL e ao período de 01/2002 a 11/2002 para o PIS e COFINS encontram-se fulminados pela decadência, pois, o lançamento destes fatos geradores poderia ter ocorrido ainda em 2002, sendo que o primeiro dia do exercício seguinte foi 01/01/2003, logo, após 01/01/2008 a Fazenda Pública não mais poderia constituir os respectivos créditos tributários em razão de seu direito ter sido extinto pelo decurso do prazo estipulado no art. 173, I do CTN."

Original

> Diante do exposto, fica evidenciada a necessidade de reforma do acórdão recorrido, devendo ser restabelecida o lançamento em sua totalidade, em especial com a contagem do prazo decadencial integralmente nos termos do art. 173 do CTN e a manutenção da multa qualificada.

Pede ao final o conhecimento do recurso, bem como "*seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se integralmente o Auto de Infração.*" (fl. 4.877).

Muito embora o pedido tenha sido feito de forma genérica e sua leitura possa dar a entender que o recurso especial da Fazenda Nacional se volta tanto contra o julgamento do recurso de ofício quanto contra o resultado dado ao recurso voluntário, a análise das razões do recurso especial revela que estas se voltam exclusivamente para o quanto julgado pelo acórdão recorrido acerca do recurso voluntário, isto é, exclusão da multa qualificada para o lançamento de omissão de receitas feito com base em **presunção legal** e declaração de decadência com base no artigo 150, par. 4º, do CTN para tais lançamentos, em face da ausência do dolo e da verificação de pagamentos nos respectivos períodos.

A admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional foi examinada no despacho originário datado de 21 de agosto de 2019, quando se reconheceu a existência de dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas 1302-00.413 e 1402-001.652, quanto à multa qualificada, nos seguintes termos (grifos do original):

> (...)
>
> Traz-se o seguinte recorte do acórdão recorrido, para a extração de seus fundamentos:
>
> > "De acordo com o TVF, a multa foi qualificada em razão da ocorrência da sonegação, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96 e art. 71 da Lei 4.502/64.
> >
> > 23. No caso concreto, os extratos bancários e avisos de crédito demonstram cabalmente que, os valores depositados durante os anos–calendário de 2002 a 2004 são, principalmente, vinculados a pagamentos de terceiros em decorrência de operações típicas do giro comercial da empresa, quando para a Receita Federal foi declarada inatividade no período. Assim sendo, ao fazer declaração sabidamente incorreta, omitindo rendas e não justificando de maneira inconteste ter efetuado escrituração contábil/fiscal para análise pela fiscalização, cabível se torna a majoração da multa, consideradas as disposições do artigo citado no item anterior.
> >
> > Ou seja, ao informar **inatividade** para a Receita, através das declarações de inatividade e manter movimentações financeiras que decorriam de suas atividades de forma consciente demonstra o intuito fraudulento.
> >
> > A recorrente por sua vez alega que não houve a prática de nenhuma conduta dolosa, devendo a qualificadora ser afastada.
> >
> > A decisão decorrida, também, a seu turno, concorda, pois em seu entendimento, não se tratou de mera omissão de receitas e sim, mesmo já tendo omitido receitas em suas declarações originais, resolveu deliberadamente apresentar declarações de inatividade nos períodos respectivos. E o contribuinte agindo de forma consciente e reiterada, prestou ao Fisco informação inverídica de inocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, restando evidente o intuito fraudulento.
> >
> > [...]
> >
> > No meu entendimento também de se manter a multa qualificada, no entanto**, no que tange à parcela dos lançamentos efetuados com base em presunção legal**, qual seja a dos depósitos sem comprovação de origem, **estas devem ter a multa reduzida ao patamar de 75%, nos termos da Súmula 14, do CARF**." (grifei)
>
> Como se pode ver, o acórdão recorrido adotou a regra segundo a qual a apuração de omissão de receita com base em presunção legal não autoriza a aplicação da multa qualificada, ainda que o sujeito passivo tenha apresentado falsa declaração de inatividade.

Original

Passa-se ao primeiro paradigma, do qual se destaca o seguinte fragmento, para a extração de seus fundamentos:

> "Quanto à alegação de que os depósitos bancários não constituem receita torna-se necessário esclarecer que o **art. 42 da Lei 9430/96** prescreve que **depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte regularmente intimado considera-se oriundo de receitas mantidas a margem da escrituração**.
>
> A recorrente foi intimada a demonstrar a origem de cada depósito, de forma individualizada e não obteve êxito em faze-lo.
>
> Não demonstrada a origem dos depósitos, **correto o procedimento da autoridade fiscal em aplicar a presunção legal de que os depósitos podem ser considerados como originários de receitas omitidas.**
>
> Resta saber se está correto o procedimento do fisco ao considerar que as recitas [sic] confessadas pelo contribuinte sob intimação fiscal devem ser consideradas de forma autônoma ou se estão compreendidas no montante determinado pela presunção legal.
>
> **A recorrente declarou-se inativa no ano de 2005**. Intimada apresentou cópias de livros fiscais onde reconhece receitas em todos os meses do exercício e requer que seu lucro seja arbitrado, pois estaria impossibilitada de apurar o lucro real.
>
> A fiscalização afirma que o contribuinte não consegue relacionar as receitas confessadas em atendimento à intimação fiscal com os depósitos e, por isso, entende que ambas as receitas, a confessada e a apurada por presunção, devem ser consideradas de forma autônoma.
>
> A recorrente defende a idéia de que a recita [sic] apurada pela presunção, se for uma forma legal, já compreende a receita confessada.
>
> Em julgamento ocorrido na 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema:
>
> [...]
>
> Entendo que a matéria deve analisada em cada caso, pois é atribuído ao contribuinte comprovar o vínculo de uma determinada receita declarada com depósitos bancários feitos em seu benefício. No entanto, no cão [sic] concreto, **a recorrente tinha se declarado inativa**, não tendo declarado ou reconhecido em sua contabilidade, qualquer receita. Intimada, apresenta livros fiscais que a fiscalização considera insuficientes por não cumprirem as formalidades legais o que levou, inclusive, ao arbitramento do lucro. Nestes livros, reconhece receita e requer o arbitramento do lucro. A fiscalização, justifica a emissão de RMF (fls. 50), com a firmação [sic] de realização de gastos ou investimentos em valor superior à renda disponível e obtém os extratos bancários a partir dos quais obtém os valores depositados em conta corrente do contribuinte. Intimado regularmente, o contribuinte não consegue demonstrar a origem dos depósitos, o que leva o fisco à aplicação da presunção legal.
>
> Entendo correto o procedimento de utilização da presunção, mas entendo abusiva a concomitância da apuração por prova direta e por presunção no mesmo período, quando a própria fiscalização considera os livros insuficientes para determinação do lucro.
>
> Torna-se necessário raciocinar com a possibilidade do contribuinte não trazer os livros fiscais e, neste caso hipotético, o fisco teria de arbitrar o lucro com base exclusivamente nos extratos. No caso concreto, o contribuinte, intimado, confessa receitas omitidas e afirma que, se legal a aplicação da presunção legal, estas receitas estão contidas nas apuradas por presunção. Caberia, em meu ponto de vista, ao fisco evidenciar a falta de vínculo entre os valores confessados e os depósitos, tendo em vista que surgiu dúvida razoável sobre a base de cálculo apurada.

Original

> Diante do exposto, voto no sentido de excluir da base de cálculo os valores confessados pela recorrente, por entender que já compõem a base de cálculo apurada por presunção.
>
> Quanto ao arbitramento, entendo não haver objeção, tendo em vista que a recorrente não possuía escrituração e havia se declarado inativa no exercício.
>
> **Também entendo correta a qualificação da multa pois o contribuinte se declara inativo** e, sob procedimento fiscal, confessa receitas, apresentado, inclusive, notas fiscais de venda e livros fiscais que, embora insuficiente para apuração do lucro real, demonstram de forma inequívoca que o contribuinte teve receitas de vendas de mercadorias e que as omitiu de forma dolosa do fisco, configurando o previsto no art. 71 da Lei 4502/64." (grifei)

Portanto, conforme se vê no trecho supratranscrito, o voto condutor do acórdão paradigma manteve a multa qualificada imposta em razão da falsa declaração de inatividade, aplicada sobre a diferença de tributo calculada com base na receita omitida, apurada mediante presunção legal.

Feito o cotejo entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, depreende-se que estão presentes situações fáticas similares sobre as quais, a despeito da indigitada similaridade, incidiram sanções distintas, uma delas mais grave, qualificada pelo dolo, no percentual de de 150%, e a outra, normal, no percentual de de 75%. Assim, **restou demonstrada a existência de dissídio jurisprudencial** quanto ao conflito entre a aplicação do inciso I ou do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original.

Agora o segundo paradigma, do qual se faz o seguinte recorte para a inferência das razões de decidir:

> "**A regra, neste colegiado, é que a presunção de omissão de receita caracterizada por depósito bancário não se constitui em elemento suficiente para qualificar a multa**. Tenho afirmado que de uma presunção (a de omissão de receita) não se pode extrair outra presunção, qual seja, a existência de dolo, fraude ou simulação para qualificar a multa aplicada.
>
> Discute-se se nos casos de apresentação da **DIPJ como inativa** se tal fato, por si só, caracteriza omissão **dolosa** com o intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador. Neste sentido, a jurisprudência majoritária do colegiado, ainda que não se possa dizer que esteja plenamente consolidada, vem trilhando na linha de que **a entrega de declaração indicando empresa sem movimentos e/ou inativa, é circunstância sobre a qual incide o disposto no artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a qualificadora da multa**." (grifei)

O voto condutor do segundo paradigma, como se pode observar, adotou o entendimento de que a apresentação de falsa declaração de inatividade é cicunstância que justifica a aplicação da multa de ofício de 150%, incidente sobre a diferença de tributo apurada com base na receita omitida, aferida mediante presunção legal.

Também aqui se constata o dissídio jurisprudencial sobre a incidência do inciso I ou do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação original, feito o cotejo entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. Isso porque, uma vez verificada a similitude fática entre os acórdãos cotejados, como efetivamente se verifica, no presente exame, as consequências jurídicas decorrentes das decisões proferidas, em cada caso, são distintas, em função das distintas soluções dadas ao citado conflito.

Diante do exposto, com fundamento no artigo 67, *caput* e § 6º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, segue a proposta de que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto por **Fazenda Nacional,** para que seja rediscutida a seguintes matéria: **multa qualificada**.

Original

A unidade preparadora então constatou a ausência de pronunciamento quanto à matéria da decadência, não obstante tenham sido indicados paradigmas especificamente para o tema, e retornou os autos para exame de admissibilidade complementar (fl. 4.898).

Em 30 de julho de 2020 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial quanto à matéria da decadência, nos seguintes termos (grifos do original):

> A admissibilidade do recurso especial fazendário foi examinada no despacho originário datado de 21/08/2019 (efls. 4880 a 4886), quando se reconheceu o cumprimento dos requisitos regimentais aplicáveis à espécie recursal, bem como a existência de dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas nº 1302-00.413 e nº 1402-001.652, no que tange à exigência de multa qualificada.
>
> Nesta oportunidade, retorna o processo para exame complementar de admissibilidade quanto à segunda matéria de divergência suscitada pela Recorrente, qual seja, a de decadência, para a qual foram submetidos como paradigmas os acórdãos nº 1302-003.221 (de 21/11/2018, processo 16004.720241/2014-82) e nº 1302-002.637 (de 15/03/2018, processo 10183.727555/2015-40).
>
> Observe-se, de plano, que o entendimento afinal manifestado pelo Colegiado a quo quanto ao tema da decadência extrai-se do acórdão de embargos, que modificou a decisão embargada precisamente nesse ponto.
>
> Conforme observa o próprio texto recursal, há estreita relação entre as duas matérias suscitadas, uma vez que, caso afinal se reconheça a existência de dolo, fraude ou simulação e se confirme a qualificação da multa de ofício (matéria a que já se deu seguimento, nos termos do despacho de admissibilidade de efls. 4880 a 4886), necessariamente desloca-se o termo inicial do prazo decadencial, da data do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).
>
> Trata-se, inclusive, de matéria objeto da Súmula CARF nº 72, de caráter vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, publicada no DOU de 08/06/2018:
>
> *Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.*
>
> Confira-se o trecho pertinente do recurso especial fazendário:
>
> > "**Decadência**
> >
> > Uma vez que o presente recurso seja provido em relação à multa qualificada, por via de consequência, em razão do disposto no enunciado n. 72 da Súmula do CARF e no julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia n. pelo STJ, REsp n. 973.733/SC, a contagem do prazo decadencial deveria ser revista de forma a aplicar ao caso o disposto no art. 173 do CTN.
> >
> > (...)
> >
> > Mais uma vez, cumpre destacar que o presente tópico está vinculado ao item anterior deste recurso, no qual se postula pelo reconhecimento de dolo, fraude, sonegação, tornando legítima a qualificação da multa de ofício.
> >
> > O presente tópico foi formulado com intuito de que, uma vez reformada a decisão recorrida com relação à qualificação da multa, seja igualmente reformado o tópico relativo à decadência, na qual foi aplicado o disposto no art. 173 do CTN."

Depois de invocar a vinculação lógica e jurídica entre as duas matérias de divergência propostas – multa qualificada e decadência – o recurso passa a descrever dissídio jurisprudencial acerca da matéria decadência, quando confrontado o acórdão recorrido com os paradigmas nº 1302-003.221 e nº 1302-002.637.

Original

Registre-se que os paradigmas foram prolatados por Colegiados distintos do que proferiu a decisão recorrida, não foram reformados até a data de interposição do recurso em exame e não contrariam súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

O recurso descreve a divergência nos seguintes termos:

> "Mais uma vez, cumpre destacar que o presente tópico está vinculado ao item anterior deste recurso, no qual se postula pelo reconhecimento de dolo, fraude, sonegação, tornando legítima a qualificação da multa de ofício.
>
> O presente tópico foi formulado com intuito de que, uma vez reformada a decisão recorrida com relação à qualificação da multa, seja igualmente reformado o tópico relativo à decadência, na qual foi aplicado o disposto no art. 173 do CTN.
>
> Desse modo, no presente tópico, é desnecessária a demonstração da semelhança fática entre as questões de fundo, que levaram ao reconhecimento dos pressupostos que ensejaram e fundamentaram a aplicação da qualificação da multa, matéria objeto dos tópicos antecedentes.
>
> Aqui, o que se pretende demonstrar é que, uma vez mantida a qualificação da multa, por identificação de dolo, fraude e/ou sonegação, cabe a contagem do prazo decadencial nos moldes do art. 173 do CTN.
>
> Em todos os casos confrontados foram analisadas situações semelhantes. Todos os acórdãos discutiam lançamento de Imposto de Renda, uma vez verificada a infração relativa à omissão de rendimentos caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários. Nos acórdãos apontados como paradigmas, foi reconhecido que não houve simples omissão de receita, mas dolo, fraude e/ou sonegação, ensejando inclusive a aplicação de percentual mais elevado da multa de ofício.
>
> O mesmo ocorreu nos presentes autos. Os tópicos precedentes deste recurso são direcionados no reconhecimento dessa situação fática já identificada pela fiscalização.
>
> Todavia, enquanto a decisão recorrida procurou verificar a ocorrência de pagamento antecipado e aplicou o disposto no art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, os acórdãos paradigmas encamparam posicionamento diverso.
>
> Segundo os paradigmas, quando presentes o dolo, fraude e/ou sonegação, cabe afastar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN e efetuar a contagem do prazo decadencial segundo a regra disposta no art. 173 do CTN.
>
> Desse modo, seria irrelevante a constatação de que houve recolhimento antecipado no período, devendo ser aplicado o disposto no art. 173 do CTN ainda que haja pagamento.
>
> Assim, resta configurada a divergência jurisprudencial acerca do disposto no art. 150, § 4º e no art. 173, ambos do CTN; enunciado n. 72 da Súmula do CARF e no julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia n. pelo STJ, REsp n. 973.733/SC c/c art. 62, § 2º do RICARF."
>
> (grifos acrescidos)

Forçoso reconhecer a vinculação entre as matérias suscitadas. Ademais, análise dos paradigmas confirma que naqueles casos a definição da data de início do prazo decadencial deu-se única e exclusivamente em função dos elementos "dolo, fraude ou simulação", cuja presença foi considerada suficiente para aplicação do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

Destacam-se a seguir trechos dos paradigmas suficientes à demonstração do dissídio.

Paradigma nº 1302-003.221:

> "Da decadência

Original

> Alega a recorrente que grande parte do crédito tributário ora debatido está decaído, haja vista que no presente caso deve ser aplicado os ditames do §4º, do art. 150 do CTN.
>
> O argumento da recorrente cai por terra quando se comprova a existência do intuito doloso de sonegar tributos, o que desloca o prazo decadencial para o primeiro dia do exercício em que este poderia ser lançado, nos termos do art.173, inc. I do CTN, conforme entendimento exarado pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, julgado no rito dos recursos repetitivos estabelecido no art. 543C do antigo CPC, verbis:
>
> (...)"

Paradigma nº 1302-002.637

> "Assim, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara, calcula e recolhe os valores que entende devidos ao erário, o CTN determina que o fisco possui 05 anos, contados do fato gerador, para homologar a declaração e o pagamento realizado pelo contribuinte. (...)
>
> (...)
>
> Contudo, a redação do artigo traz uma ressalva, que é justamente para aqueles casos em que houver condutas dolosas, fraudulentas ou simulatórias por parte do contribuinte, que acabem por trazer um embaraço para a fiscalização.
>
> Neste casos, remete-se à regra geral para contagem do prazo decadencial, que está prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional (...)"
>
> (grifos acrescidos)

Conclusão

> Pelo exposto, propomos que SEJA DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda também no que tange à matéria de decadência, além da matéria multa qualificada que já teve seguimento nos termos do despacho de efls. 4880 a 4886.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. A despeito da inexistência de contrarrazões, por dever de ofício e observando que a competência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) está circunscrita à solução de divergências jurisprudenciais, passo a examinar os demais requisitos para a admissibilidade do recurso especial em questão.

Nesse ponto, observo que a 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 do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Original

> 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 divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que circunstancial.

Pois bem.

Conforme relatado, o voto condutor do acórdão recorrido (i) excluiu a qualificação da multa quanto às infrações de omissão de receita apuradas por presunção legal, e (ii) reconheceu a decadência para os lançamentos de omissão de receita com base em presunção legal nos períodos em que verificada a existência de pagamento, por aplicação do artigo 150, par. 4º, do CTN.

Quanto à **multa qualificada**, o recurso foi admitido em face do paradigmas 1302-00.413 e 1402-001.652.

Nesse ponto, conforme relatado, o despacho de admissibilidade pontua que o acórdão recorrido entendeu que "*ao informar inatividade para a Receita, através das declarações de inatividade e manter movimentações financeiras que decorriam de suas atividades de forma consciente demonstra o intuito fraudulento.*" Não obstante o voto tenha mantido a multa qualificada para as omissões de receitas apuradas diretamente, este observa que "*no que tange à parcela dos lançamentos efetuados com base em presunção legal, qual seja a dos depósitos sem comprovação de origem, estas devem ter a multa reduzida ao patamar de 75%, nos termos da Súmula 14, do CARF*."

Daí a conclusão do despacho de admissibilidade de que "*o acórdão recorrido adotou a regra segundo a qual a apuração de omissão de receita com base em presunção legal não autoriza a aplicação da multa qualificada, ainda que o sujeito passivo tenha apresentado falsa declaração de inatividade.*"

Original

O **paradigma 1302-00.413**, por sua vez, tratou de lançamentos por omissão de receita apurados de forma direta (com base em notas fiscais e demais documentos apresentados pelo sujeito passivo durante o procedimento de fiscalização) e por presunção legal (com base em depósitos bancários de origem não comprovada), em período em que a contribuinte apresentou declaração de inatividade, tendo sido aplicada multa qualificada para ambas as infrações.

O voto condutor deste julgado primeiramente acolhe o pedido do sujeito passivo para que se considere que as receitas omitidas que foram confessadas como tais fariam parte do valor das omissões apurado por presunção legal, nos seguintes termos:

> Entendo correto o procedimento de utilização da presunção, mas entendo abusiva a concomitância da apuração por prova direta e por presunção no mesmo período, quando a própria fiscalização considera os livros insuficientes para determinação do lucro.
>
> Torna-se necessário raciocinar com a possibilidade do contribuinte não trazer os livros fiscais e, neste caso hipotético, o fisco teria de arbitrar o lucro com base exclusivamente nos extratos. No caso concreto, o contribuinte, intimado, confessa receitas omitidas e afirma que, se legal a aplicação da presunção legal, estas receitas estão contidas nas apuradas por presunção. Caberia, em meu ponto de vista, ao fisco evidenciar a falta de vínculo entre os valores confessados e os depósitos, tendo em vista que surgiu dúvida razoável sobre a base de cálculo apurada.
>
> Diante do exposto, voto no sentido de excluir da base de cálculo os valores confessados pela recorrente, por entender que já compõem a base de cálculo apurada por presunção.

Uma vez mantido o lançamento da omissão de receitas apurada de forma direta, o voto condutor desse julgado então observa, quanto à multa qualificada:

> **Também entendo correta a qualificação da multa pois o contribuinte se declara inativo e, sob procedimento fiscal, confessa receitas, apresentado, inclusive, notas fiscais de venda e livros fiscais** que, embora insuficiente para apuração do lucro real, **demonstram de forma inequívoca que o contribuinte teve receitas de vendas de mercadorias e que as omitiu de forma dolosa do fisco**, configurando o previsto no art. 71 da Lei 4502/64."

O racional aplicado para a exclusão da qualificação da multa neste julgado está diretamente ligado às receitas da atividade, portando à infração de omissão de receitas apurada de forma direta, e não à infração de omissão de receitas apurada por presunção legal, que é o objeto do recurso especial da Fazenda Nacional.

E, mesmo no caso da infração de omissão e receitas apurada de forma direta, no caso dos autos não houve qualquer confissão pelo sujeito passivo acerca da existência de receitas da atividade durante o procedimento de fiscalização – a apuração da omissão direta de receitas foi feita pela fiscalização com base em lançamentos bancários para os quais a própria fiscalização identificou e correlacionou documentos fiscais de venda, não tendo havido confissão expressa por parte do sujeito passivo.

Neste sentido, compreendo que a decisão do acórdão **1302-00.413** não serve de paradigma para o presente caso.

Quanto ao **paradigma 1402-001.652**, este tratou de lançamento por omissão de receitas apurada por presunção legal em que houve também o arbitramento do lucro e a multa qualificada foi mantida essencialmente em virtude da declaração de inatividade, *in verbis*:

> A regra, neste colegiado, é que a presunção de omissão de receita caracterizada por depósito bancário não se constitui em elemento suficiente para qualificar a multa. Tenho afirmado que de uma presunção (a de omissão de receita) não se

Original

> pode extrair outra presunção, qual seja, a existência de dolo, fraude ou simulação para qualificar a multa aplicada.
>
> Discute-se se nos casos de apresentação da DIPJ como inativa se tal fato, por si só, caracteriza omissão dolosa com o intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador. Neste sentido, a jurisprudência majoritária do colegiado, ainda que não se possa dizer que esteja plenamente consolidada, vem trilhando na linha de que a entrega de declaração indicando empresa sem movimentos e/ou inativa, é circunstância sobre a qual incide o disposto no artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a qualificadora da multa."

A decisão desse julgado foi, portanto, que a apuração de omissão de receitas com base em presunção legal autoriza a aplicação da multa qualificada quando o sujeito passivo tenha apresentado declaração de inatividade.

O dissidio jurisprudencial resta demonstrado com base no paradigma **1402-001.652** para a matéria da multa qualificada. Assim, conheço do recurso especial quanto à matéria "multa qualificada", especificamente quanto ao paradigma 1402-001.652.

Quanto à **decadência**, foram apresentados como paradigmas os acórdãos 1302-003.221 e 1302-002.637.

Nesse ponto, o voto condutor do acórdão de embargos aplicou o artigo 150, par. 4º do CTN quanto à infração de omissão de receitas apurada por presunção legal, nos períodos em que verificada a existência de princípio de pagamento, por entender que a declaração de inatividade não ensejaria dolo capaz de deslocar o prazo decadencial para aquele previsto no artigo 173, I do CTN.

Observo que, no meu entendimento, para que haja o conhecimento do recurso especial quanto ao tema da decadência, é imprescindível a comprovação de divergência jurisprudencial, de modo que a matéria não pode ser conhecida por mero reflexo do conhecimento do recurso especial quanto à multa qualificada.

É verdade que, segundo a linha de entendimento, digamos, mais "pacífica", tanto a aplicação da multa qualificada quanto a contagem do prazo decadencial pelo 173, I do CTN contém o requisito do "dolo". Mas também é fato que tais matérias envolvem a aplicação de bases legais diferentes, sendo a multa qualificada regulada pelos artigos 44 da Lei 9.430/1996 c/c/ artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, enquanto que a decadência está prevista nos artigos 150, par. 4º do CTN c/c artigo 173, I. Assim, enquanto para a primeira são relevantes os conceitos de "sonegação", "fraude" e "conluio", para a decadência importa verificar a existência de pagamento antecipado e a ausência de "dolo, fraude ou simulação".

Não se pode transpor os conceitos de uma base legal para a outra senão em virtude de uma antecipação de julgamento acerca do alcance de tais dispositivos legais.

Ademais, como consta expressamente do RICARF/2015, a competência da CSRF está adstrita à solução de divergências jurisprudenciais, não podendo esta Turma conhecer de matérias sem a prévia comprovação de tal dissenso entre julgados do CARF. Entender o contrário faria com que a CSRF pudesse servir também de instância de revisão e correção de problemas identificados no processo administrativo, transformando essa instância especial em terceira instância na análise de determinadas matérias, o que não encontra respaldo regimental nem se admite ante as normas que regulam o Processo Administrativo Fiscal.

Portanto, no caso dos autos, a matéria da decadência apenas poderá ser conhecida caso comprovada a divergência jurisprudencial.

Original

Por sua vez, considerando as razões de decidir do acórdão recorrido, um paradigma será apto a comprovar a divergência jurisprudencial apenas se, da mesma forma que esta, tenha tratado de infração de omissão de receitas apurada por presunção legal, em que se apurou ter havido princípio de pagamento, mas diferentemente do acórdão recorrido os julgadores tenham decidido deslocar o prazo decadencial para aquele previsto no artigo 173, I do CTN em razão da apresentação de declaração de inatividade.

O **paradigma 1302-003.221** tratou de lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários (presunção legal), no regime do lucro arbitrado, tendo a decadência sido afastada em virtude do "intuito doloso de sonegar tributos". O trecho dedicado à decadência não indica os fatos por traz de tal conclusão, mas a análise da parte anterior, relativa à responsabilidade, menciona a interposição e "laranjas" e a conclusão de que se "*buscou omitir do conhecimento da Autoridade Tributária o domínio real da sociedade empresária, desde que essa começou a negociar Títulos da Dívida Pública.*"

Como se percebe, os fatos subjacentes analisados no acórdão 1302-003.221 e que foram relevantes para que a decisão entendesse por caracterizada a circunstância capaz de deslocar o prazo decadencial para aquele previsto no artigo 173 do CTN não são semelhantes aos dos presentes autos, não restando assim configurada a divergência jurisprudencial quanto à matéria da decadência.

De fato, a análise do racional desse julgado não permite chegar a uma conclusão sobre o que aquela turma decidiria acerca do prazo decadencial se estivesse diante de situação em que se pretenda caracterizar "dolo, fraude ou simulação" pelo fato de a empresa ter apresentado declarações de inatividade.

Assim, não conheço do recurso especial quanto ao paradigma 1302-003.221.

O **paradigma 1302-002.637** tratou de lançamento fundado em presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, no regime do lucro arbitrado, tendo a decadência sido contada com base no artigo 173, I, ante a constatação de que os valores presumidamente omitidos eram receitas da atividade:

> Neste caso, por toda a documentação carreada nos autos e pelas ilações a que chegou a fiscalização, restou clara a atitude dolosa do contribuinte, que deixou de declarar os valores recebidos, que, como ele mesmo alega nos autos, são decorrentes do exercício do seu objeto social principal, qual seja: fomento mercantil, bem como de supostos mútuos formalizados entre a sociedade e seus sócios, o que também não foi devidamente escriturado, formalizado e contabilizado pela empresa.

Esse precedente não serve à comprovação de divergência jurisprudencial em face do presente julgado, eis que, no caso em questão, a própria fiscalização segregou as receitas da atividade das receitas presumidamente omitidas, e o voto condutor do acórdão recorrido considerou que, para efeito da contagem do prazo decadencial quanto às receitas presumidamente omitidas, que não teria havido dolo capaz de deslocar o prazo para aquele do artigo 173, I, do CTN.

Assim, também não conheço do recurso especial em face do paradigma 1302-002.637.

Neste sentido, **não conheço** do recurso especial quanto ao tema da decadência.

Considerando o conhecimento parcial acima, sugeria a seguinte ementa para o trecho de conhecimento do presente recurso especial:

Original

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

A competência da CSRF está adstrita à solução de divergências jurisprudenciais, de modo que não se conhece de recurso especial quando o paradigma não é apto a demonstrar a existência de dissenso entre os julgados comparados.

Não se conhece da matéria decadência como mero reflexo do conhecimento da matéria da multa qualificada. Trata-se de matérias autônomas que, inclusive, envolvem a aplicação de bases legais diferentes, sendo a multa qualificada regulada pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996 c/c artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, enquanto que a decadência está prevista no CTN, artigos 150 e 173. Muito embora ambos os institutos permeiem a análise do dolo, enquanto para a qualificação da multa são relevantes os conceitos de sonegação, fraude e conluio, para a decadência importa verificar a existência ou não de pagamento antecipado, bem como a ocorrência ou não de "*dolo, fraude ou simulação*".

Admissibilidade recursal - conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial, admitindo a discussão quanto à matéria "multa qualificada", em face do paradigma **1402-001.652**.

Mérito

Multa qualificada

Como uma das matérias de mérito admitidas, discute-se no presente recurso especial se a apresentação de declaração de inatividade é circunstância que caracteriza "sonegação", "fraude" ou "conluio", sendo capaz de levar à aplicação da multa de ofício em seu percentual em dobro de 150%, quanto a lançamento de tributos apurado com base em presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários cuja origem não restou comprovada.

Lembrando que, no caso, a multa foi qualificada porque, segundo a autoridade autuante (fl. 4.026-4.027):

> **VI — DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFICIO.**
>
> 21. O art. 44 da Lei n° 9.430/96 prescreve o percentual de multa de 150% (cento e cinqüenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos a rts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> 22. Já o art. 71 da Lei n° 4.502/64 prescreve:
>
> > *Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

Original

> *1 - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> 23. No caso concreto, os extratos bancários e avisos de crédito demonstram cabalmente que, os valores depositados durante os anos—calendário de 2002 a 2004 são, principalmente, vinculados a pagamentos de terceiros em decorrência de operações típicas do giro comercial da empresa, quando para a Receita Federal foi declarada inatividade no período. Assim sendo, ao fazer declaração sabidamente incorreta, omitindo rendas e não justificando de maneira inconteste ter efetuado escrituração contábil/fiscal para análise pela fiscalização, cabível se torna a majoração da multa, consideradas as disposições do artigo citado no item anterior.

As instruções editadas pela Receita Federal dão conta de que a declaração de inatividade deve ser apresentada por pessoas jurídicas que não tenham tido qualquer atividade, seja ela operacional ou não, financeira ou patrimonial. Veja-se por exemplo a IN SRF 145/2002, vigente à época dos fatos em questão (grifamos):

> Art. 2º Considera-se pessoa jurídica inativa aquela que **não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não-operacional, financeira ou patrimonial, durante todo o ano-calendário**.
>
> Parágrafo único. A pessoa jurídica que tenha feito qualquer tipo de aplicação no mercado financeiro não será considerada inativa.

A apresentação de declaração de inatividade por pessoa jurídica que sabidamente movimenta recursos em suas contas bancárias consiste, assim, em declaração incorreta ou inexata. Não obstante, a apresentação de declaração inexata por parte do contribuinte não necessariamente caracteriza conduta dolosa de sonegação ou fraude, ocasionando, apenas, o lançamento de oficio das diferenças que sejam apuradas pela fiscalização.

A qualificação da multa depende da caracterização do dolo do sujeito passivo, sendo portanto imprescindível verificar se a autoridade autuante reuniu outras circunstâncias que sejam capazes de levar à conclusão de que a apresentação das declarações inexatas serviram como meio para as infrações então apuradas – no caso, o não recolhimento de tributos mediante omissão de receitas.

Nesse ponto, verifica-se do Relatório Fiscal (fl. 4.023, grifamos):

> 3. Em análise das informações internas da Receita Federal do Brasil verificamos que:
>
> 3.1. No Sistema Cadastro a empresa está inapta desde 24/11/2005 por prática irregular de operações de comércio exterior;
>
> 3.2. No que se refere às DIPJ, em 09/12/2005, foram entregues declarações retificadoras para os exercícios financeiros de 2003, 2004 e 2005, anos-calendário 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Essas declarações, que automaticamente cancelaram as declarações anteriores, informavam a empresa como INATIVA no período.
>
> 3.4. Contrariando a informação de inatividade indicada nas DIPJ observamos que permanecem ativas as DCTF, tempestivamente entregues, inclusive, com lançamento de débitos para o período.

A análise dos documentos juntados aos autos pela Fiscalização revela que as declarações de inatividade de fato foram entregues apenas em 9/12/2005 (fls. 18 a 21), após a empresa ter sido declarada inapta (fl. 17), e, segundo afirma a autoridade autuante, teriam sido apresentadas DIPJs anteriores. A fls. 22-23 constam DCTFs, as quais teriam sido tempestivamente entregues, e nelas constam lançamento de débitos para alguns dos períodos.

Ou seja, nos períodos objeto do lançamento em questão (2002 a 2004) a empresa não apenas teve movimentação bancária que a impedia de apresentar a declaração de inatividade,

Original

como também já teria apresentado DIPJ e DCTFs, com valores de débitos. Mas, mesmo assim, em 2005, coincidentemente cerca de um mês depois de ser declarada inapta, resolve apresentar declarações de inatividade referente aos anos-calendário de 2002 a 2004. E, em 19/12/2008, é então notificada dos lançamentos ora em discussão.

Compreendo que, diante desse contexto específico, há elementos para que se entenda que **a apresentação das declarações de inatividade**, no caso dos autos, não consistiu em mera inexatidão mas, de fato, **representou a prática intencional de ilícito (declaração sabidamente falsa) que serviu de meio de execução para as infrações de omissão de receitas apuradas nos termos dos lançamentos em questão**.

Especificamente, a apresentação de tal declaração configura ação dolosa tendentes a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores (receitas tributáveis), nos exatos termos do artigo 71, I, da Lei 4.502/1964:

> Art . 71. Sonegação é tôda 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;

Muito embora se esteja aqui discutindo a infração tributária de omissão de receitas apurada com base em presunção legal, a presunção é utilizada apenas como meio de prova do fato gerador (auferir receitas), não tendo relação com a prova da conduta ilícita do sujeito passivo que enseja a exasperação da penalidade. O dolo necessário à qualificação da multa de ofício resta configurado na conduta do sujeito passivo de apresentar declarações de inatividade sabidamente falsas, dado o contexto em que tais documentos foram apresentados, como descrito acima em trecho sublinhado.

Assim, compreendo que deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a este item, restabelecendo-se o lançamento da multa em sua modalidade qualificada para a infração de omissão de receitas apurada com base em presunção legal, ante a caracterização do dolo do sujeito passivo.

Em vista disso, sugeri a seguinte ementa para esta matéria de mérito do julgado:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2002, 2003, 2004
>
> MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. DECLARAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA COMO INATIVA. SONEGAÇÃO FISCAL.
> No contexto de um lançamento de tributos por omissão de receitas apurada por presunção legal, não pode ser interpretada como mera inexatidão a apresentação de declarações de inatividade realizada após declaração de inaptidão da empresa, e tendo havido anterior apresentação de DCTFs não retificadas demonstrando a existência de débitos para alguns dos períodos. Neste caso, é de se concluir que tais declarações eram sabidamente falsas, configurando assim atos de sonegação, por consistirem em ações dolosas tendentes a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores (artigo 71, I, da Lei 4.502/1964).

Original

Decadência

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso especial neste item, passo a analisar o mérito.

O mérito do presente item consiste em definir se a apresentação de declarações de inatividade consiste em medida capaz de deslocar o prazo decadencial para aquele previsto no artigo 173, I, do CTN.

Como se sabe, para os tributos sujeitos ao chamado lançamento "por homologação" a regra é a contagem do prazo decadencial pelo artigo 150, par. 4º do CTN, deslocando-se para o artigo 173, I, em caso de "*dolo, fraude ou simulação*":

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> (...)
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
>
> (...)
>
> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> (...)

No caso, discute-se lançamento de tributos em razão de omissão de receitas apurada com base em presunção legal (art. 42 da Lei 9.430/1996), tendo a fiscalização concluído que teria havido sonegação ante a apresentação de declarações de inatividade pela pessoa jurídica (itens 22 e 23 do Termo de Verificação Fiscal, acima reproduzido).

Como se verifica do trecho do voto dedicado à multa qualificada, acima, concluímos que, no caso em questão, a autoridade autuante reuniu elementos capazes de caracterizar a conduta do sujeito passivo não apenas como omissão de receitas (infração que levou ao lançamento do principal de tributos), mas também que tal ausência de pagamento de tributos foi praticada por meio de atos de sonegação – especificamente: a apresentação de declarações de inatividade consistiu, no caso, em ação dolosa tendentes a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores lançados, nos exatos termos do artigo 71, I, da Lei 4.502/1964.

Caracterizado o dolo, o prazo decadencial se conta do artigo 173, I, do CTN, nos termos da Sumula CARF 72:

> Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ante o exposto, oriento meu voto para, uma vez vencida quanto ao conhecimento dessa matéria, dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no item da decadência, restabelecendo-se os lançamentos dos períodos a seguir, que foram exonerados pela decisão

Original

recorrida, conforme embargada (cancelamento que se deu em virtude de se ter verificada a existência de pagamentos):

IRPJ 4º trimestre de 2002

CSLL Dezembro/ 2002

CSLL 2º trimestre de 2003

PIS Dezembro/2002 e Janeiro a Novembro de 2003

COFINS Dezembro/2002 e Janeiro a Julho de 2003 e Outubro e Novembro de 2003

Considerando o voto acima, sugeria seguinte ementa para este julgado:

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, apenas quanto à qualificação da multa e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecer parcialmente do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o conhecimento do recurso alcançaria também, por reflexo, a discussão acerca da regra decadencial aplicável, assim como outros Conselheiros, que também formaram maioria no mérito, decidiram negar provimento à pretensão da PGFN.

A I. Relatora, apesar de conhecer do recurso fazendário quanto à qualificação da penalidade, compreendeu que a discussão acerca da regra decadencial aplicável somente poderia ser admitida se os paradigmas apresentados tratassem de litígios semelhantes. Ausente tal similitude, negou conhecimento ao recurso especial da PGFN neste segundo ponto.

O Colegiado *a quo*, porém, definiu a regra decadencial exclusivamente em razão do afastamento da qualificação da penalidade, nos seguintes termos:

> A DRJ já afastou algumas competências do lançamento em razão da ocorrência da decadência nos termos do art. 173, I, do CTN, conforme já visto acima quando da análise do Recurso de Ofício.
>
> Agora, em razão do meu entendimento de se afastar a multa qualificada para os lançamentos de omissão de receitas baseados na presunção legal entendo que deva ser aplicado o §4º do art. 150, do CTN, já que houve também o pagamento, de se afastar também para esses casos também o período de dezembro de 2002 a novembro de 2003 para o PIS e a COFINS, e do 4º trimestre de 2002 ao 3º trimestre de 2003 para o IRPJ e CSLL, considerando que a ciência do lançamento se deu em 18/12/2008.

Original

E a PGFN, em seu recurso especial, pede a reversão desta decisão como consequência da solução dada à divergência jurisprudencial por ela demonstrada em relação à qualificação da penalidade:

> Uma vez que o presente recurso seja provido em relação à multa qualificada, por via de consequência, em razão do disposto no enunciado n. 72 da Súmula do CARF e no julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia n. pelo STJ, REsp n. 973.733/SC, a contagem do prazo decadencial deveria ser revista de forma a aplicar ao caso o disposto no art. 173 do CTN.
>
> Contudo, por amor ao debate, passa-se a demonstrar divergência jurisprudencial quanto ao tema, na hipótese de reconhecimento de que houve dolo, fraude e/ou sonegação no caso concreto, conforme tópicos recursais acima indicados.

Assim, ainda que não caracterizada a divergência jurisprudencial em face da regra decadencial aplicada, há pedido da PGFN para extensão dos efeitos da decisão acerca do dissídio apresentado em torno da qualificação da penalidade, e evidenciação de que desta decisão decorreu a aplicação da regra decadencial que a PGFN pretende reverter.

Em tais circunstâncias, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO também nesta segunda parte.

Ocorre que, no mérito, a maioria deste Colegiado concluiu pela prevalência da decisão recorrida, dado tratar-se de qualificação da penalidade aplicada sobre créditos tributários decorrentes de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, bem como em razão das circunstâncias específicas nas quais as declarações de inatividade foram apresentadas.

A autoridade lançadora aplicou multa qualificada a todos os créditos tributários apurados no período sob a seguinte justificativa:

> 23. No caso concreto, os extratos bancários e avisos de crédito demonstram cabalmente que, os valores depositados durante os anos-calendário de 2002 a 2004 são, principalmente, vinculados a pagamentos de terceiros em decorrência de operações típicas do giro comercial da empresa, quando para a Receita Federal foi declarada inatividade no período. Assim sendo, ao fazer declaração sabidamente incorreta, omitindo rendas e não justificando de maneira inconteste ter efetuado escrituração contábil/fiscal para análise pela fiscalização, cabível se torna a majoração da multa, consideradas as disposições do artigo citado no item anterior.

O Colegiado *a quo* concordou com esta imputação relativamente aos depósitos bancários correspondentes a receitas da atividade da empresa, dada a *comprovação inconteste pela interessada através dos Avisos de Crédito da origem dos recursos em vendas de mercadorias/produtos para terceiros*. Já em relação aos demais depósitos bancários sem comprovação de origem, que constituíram presunção de omissão de receitas, as declarações de inatividade foram desconsideradas como elementos determinantes para a definição da penalidade aplicável.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 1101-00.725, esta Conselheira 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.

Original

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 nº 14, como antes 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$ 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

Original

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 nº 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 nº 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 nº 4.502/64, como exige o art. 44, inciso II da Lei nº 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 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.*

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.

Original

> 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 autuada 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 autuada, 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 n° 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 comercias 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*

Original

> *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 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 Lívia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 9101-005.083 (Silvia Maria Ribeiro Arruda), 9101-005.084 (Saesa do Brasil Ltda ME), 9101-005.121 (Nadia Maria F. C. de Farias), 9101-005.150 (Ilha Comunicações Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.151 (Pizzaria e Churrascaria Bosque Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.212 (Abbatur Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano), 9101-005.367 (Centro Ótico Comercial Ltda), 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda – EPP, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.403 (Cooperfort Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.412 (APK Logística e Transporte Ltda), 9101-005.413

Original

(Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto), 9101-005.522 (Shock Emergia Ltda), 9101-005.698 (Texsa do Brasil Ltda, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), 9101-005.924 (Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella), 9101-005.983 (Comercial Importadora Exportadora Formiligas Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella) e 9101-006.116 (Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda, Relatora Lívia De Carli Germano). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão nº 9101-005.285 (MMJL Comercial Ltda, Relatora Andréa Duek Simantob), no qual embora fosse possível extrair dos autos evidências para qualificação da penalidade, elas não foram referidas na acusação fiscal para permitir o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo. De outro lado, permitiram a manutenção da qualificação da penalidade no Acórdão nº 9101-004.838 (Guaporé Comércio de Madeiras Ltda) 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 nº 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 nº 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdão nº 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Lívia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Lívia De Carli Germano), além do voto vencido no Acórdão nº 9101-005.687 (Cerâmica Formigres Ltda).

No presente caso, o debate recai, apenas, sobre as omissões presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, distintos dos demais créditos que evidenciaram receitas da atividade da Contribuinte. A circunstância adicional a justificar a qualificação da penalidade foi a apresentação das declarações de inatividade mas, consoante relatado pela autoridade lançadora, a Contribuinte havia apresentado DCTF tempestivamente, *com lançamento de débitos para o período* e, depois de ser declarada inapta em *24/11/2005 por prática irregular de operações de comércio exterior*, apresentou retificações para as DIPJ em 09/12/2005, declarando sua inatividade. O Termo de Verificação Fiscal ainda registra que em resposta a intimação que exigiu a apresentação de livros e documentos de sua escrituração, a Contribuinte apresentou *cópia de Mandado de Busca e Apreensão da Segunda Vara da Justiça Federal de Guarulhos* e *Termo de Intimação Fiscal da Inspetoria da Receita Federal em São Paulo lavrado em 07/02/2006 e Termo de entrega de documentos ocorrida em 10/03/2006*. Há indicação, também, de apreensões anteriores, com registro de *Termo de Abertura de Lacre de 22/08/2005 e 23/08/2005*.

Não há, nos autos, as DIPJ que teriam sido retificadas. Constam apenas relações das DCTF apresentadas *com lançamentos de débitos para o período* (e-fls. 22/25), suficientes para demonstrar que as declarações de inatividade apresentadas apenas em 09/12/2005 não representam conduta contemporânea aos períodos de apuração autuados (anos-calendário 2002 a 2004), que possa ser invocada para caracterizar o *intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Ademais, a inatividade foi informada depois de a Contribuinte ter sido declarada inapta em razão da *prática irregular de operações de comércio exterior* e depois de ter sido submetida a procedimento fiscal que resultou em apreensões

Original

anteriores a 22/08/2005, o que prejudica qualquer inferência de a declaração de inatividade ter sido promovida em razão da omissão de receitas aqui apurada.

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade em debate, na parte em que aplicada sobre as omissões de receitas decorrentes de depósitos bancários sem correspondência com receitas da atividade. Não restam evidências de que o sujeito passivo, ao deixar de comprovar sua origem, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo, e se seriam elas sabidamente tributáveis. Já se afirmou que a presunção legal permite que o Fisco promova a exigência ainda que o sujeito passivo não se desincumba de seu dever de escriturar, porém nem mesmo a constatação de significativo volume de receitas presumidamente omitidas, ou sua reiteração ao longo dos períodos fiscalizados, seria 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.

Em tais circunstâncias, resta aplicável a 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*.).

E, não sendo restabelecida a qualificação da penalidade, resta prejudicada a objeção fazendária à aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN aos créditos tributários correspondentes.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Original