



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.008791/2005-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.522 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SHOCK ENERGIA LTDA

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

Ano-calendário: 2002

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

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

Reiteração e volume, sendo medidas, ou graduações, da própria infração omissão, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo. Da mesma forma, o fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo também não é relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo na omissão de receitas, capaz de levar à exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob que votou por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella, e, por conclusões distintas, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1301-004.424, na sessão de 10 de março de 2020, no qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NOVO PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Somente se justifica a realização de uma nova diligência quando for verificado que o auditor responsável não efetuou os exames solicitados pela autoridade julgadora e a apuração dos dados, por sua natureza, torna inviável a simples anexação de provas pela parte interessada. Ausentes essas condições, o pedido deve ser indeferido.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

PROVA POR PRESUNÇÃO.

O processo administrativo fiscal admite todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive a prova por presunção.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

NULIDADE. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O indeferimento do pedido para realização de nova diligência não configura, *de per se*, cerceamento do direito de defesa.

ART. 42, § 5º, LEI Nº 9.430/96. APLICAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA.

O comando contido no art. 42, § 5º, da lei nº 9.430, de 1996, no sentido de que a apuração de omissão de receitas seja efetuada em relação a terceiro, somente se aplica nos casos em que esteja evidenciada a interposição de pessoa.

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

Ano-calendário: 2002

SIMPLES. EXCESSO DE RECEITA BRUTA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. ANO CALENDÁRIO DE 2002.

A empresa inscrita no Simples na condição de microempresa, cuja receita bruta acumulada no decurso do ano-calendário de 2002 excedesse ao limite de R\$ 120.000,00, a partir do mês em que fosse verificado o excesso, deveria utilizar, no cálculo do valor a pagar, em relação à receita excedente, os percentuais previstos para as empresas de pequeno porte - EPP. Caso o limite de EPP também fosse excedido no mesmo ano, deveria adotar, em relação aos valores excedentes, os percentuais previstos, acrescidos de 20%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

PRESUNÇÃO LEGAL. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE.

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 previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. Súmula CARF 25.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. CONDIÇÕES.

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

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos devidos na sistemática simplificada de recolhimento nos períodos do ano-calendário 2002 a partir da constatação de receitas omitidas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, exigidos com acréscimo de multa qualificada. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência, excluindo da presunção depósitos que restaram comprovados, em diligência, como oriundos de transferências bancárias, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 1135/1148). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício a 75% (e-fls. 1204/1223).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 09/04/2020 (e-fl. 1224) e em 30/06/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1225/1261 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1264/1272, do qual se extrai:

O acórdão n.º 1301-004.424 foi encaminhado para ciência da PFN em 09/04/2020, conforme despacho de encaminhamento a efls. 1224. Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF n.º 527/2010, tem-se que a intimação pessoal presumida, em princípio, ocorreria no prazo de 30 dias corridos. Porém, os prazos processuais foram suspensos no âmbito do CARF desde 20/03/2020 e até 29/05/2020, por força das Portarias do CARF n.º 8.112/2020 e n.º 10.199/2020, inclusive para efeito da intimação presumida da Fazenda prevista no art. 79 do Anexo II do RICARF. Assim sendo, o prazo para ciência tácita teve início em 30/05/2020 e esta se consolidou em 28/06/2020. Sendo o prazo recursal de 15 (quinze) dias corridos desde a ciência, e tendo o processo retornado ao CARF com Recurso Especial da Fazenda em 30/06/2020 (despacho de encaminhamento de efls. 1261), é manifesta a tempestividade do recurso.

Para demonstração da divergência, submetem-se como paradigmas os acórdãos n.º **101-96.757** (de 29/05/2008, processo 13971.000968/2007-85) e n.º **1401-001.213** (de 05/06/2014, processo 10783.723530/201184).

Os paradigmas apresentados foram prolatados por colegiados distintos do que proferiu o acórdão ora recorrido, e consulta ao *site* do CARF indica que não foram reformados até

a data de interposição do Recurso Especial. Considera-se que os paradigmas não contrariam Súmula do CARF nem decisão definitiva vinculante.

[...]

O recurso descreve a divergência nos seguintes termos:

[...]

Procede-se ao exame da divergência mediante confronto entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Destacam-se, primeiramente, trechos do relatório e do voto condutor do acórdão recorrido, relacionados à matéria de interesse.

[...]

Passa-se ao exame dos paradigmas.

Transcrevem-se trechos do paradigma n.º 101-96.757, relevantes e suficientes para o exame da divergência alegada.

[...]

Observa-se que, assim como no presente processo, o paradigma n.º 101-96.757 apreciou caso em que a fiscalização apurou movimentação financeira em nome da empresa, de origem não comprovada, mantida à margem da contabilidade e não oferecida à tributação; em ambos casos a autoridade fiscal registrou que a movimentação financeira não escriturada era expressiva, em comparação com as receitas declaradas. Diferentemente do Colegiado *a quo*, a Turma prolatora do acórdão paradigma entendeu que a movimentação financeira não escriturada, mantida à margem da contabilidade e da tributação, de valores expressivos (em relação à receita declarada), caracteriza o evidente intuito de fraude a que se refere o art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

Confirmado, portanto, o dissídio entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma.

Prosseguindo, transcrevem-se trechos pertinentes do segundo paradigma, acórdão no 1401-001.213, extraídos do respectivo relatório e voto vencedor.

[...]

Diante de situação fática semelhante em todos os aspectos relevantes, o segundo paradigma também divergiu da decisão recorrida, considerando presentes o dolo e o intuito específico de sonegação, pelo que manteve a multa qualificada.

Assim sendo, resta confirmada a divergência também com base no segundo paradigma.

Conclusão

Pelo exposto, propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda.

A PGFN aduz que o Colegiado *a quo* divergiu da interpretação dada pelo CARF em casos análogos, nos quais foi mantida a qualificação da penalidade *para os casos em que se verifica a omissão de valores expressivos à margem da tributação*. Assevera que, no presente caso, *tem-se típico caso de dolo, já que caracterizado o intuito de burlar o legítimo pagamento do tributo, por meio da conduta de não declarar valores tributáveis, quando constatada a omissão de valores expressivos em relação à receita declarada. O contribuinte demonstrou, desse modo, a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais*.

Em seu entendimento, o paradigma n.º 101-96.757 *foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a multa de 150%, por aplicação do art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, atual art. 44, § 1º, I, da Lei n.º 9.430/96, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em igual hipótese, na qual o contribuinte omite montante expressivo de valores movimentados em*

instituições financeiras. Já neste caso, o contribuinte não declarou valores expressivos movimentados em contas de sua titularidade mantidas junto a instituições financeiras. Assim, o caso dos autos em tudo se enlva ao paradigma suscitado, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal.

No paradigma n.º 1401-001.213, *analisando caso idêntico*, defendeu-se a *qualificação da penalidade quando comprovado que a contribuinte omitia valores significativos na declaração de rendimentos, de modo que por meio dessa sonegação, a contribuinte permanecia indevidamente no Simples.*

No mérito, assevera que o acórdão recorrido contrariou o art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96 na redação estipulada pela Medida Provisória n.º 351/2007 convertida na Lei n.º 11.488/2007, argumentando que:

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre a qualificação da multa de ofício:

“Na segunda hipótese, o Fisco, **em razão dos fatos ocorridos**, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) **que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte**. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, **isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal.**”

O artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007) determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. Dispõem tais artigos:

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

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

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

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

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

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

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

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

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

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

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502/64 a que remete a Lei n.º 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II, da Lei n.º. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007).

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

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

Destarte, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente em busca de enriquecimento sem causa.

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

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

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

Assevera o autor:

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

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

[...]

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

[...]

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

² PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal – 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

fine, CP). **O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)”.**

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

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita comprovada, observada a partir da apuração de omissão significativa de receita;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iv) a conduta demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo.** (*destaques do original*)

Pede, assim, que seu recurso especial seja conhecido e provido para restabelecer a multa de 150%.

Cientificada por edital em 30/10/2020 (e-fls. 1295), depois de improfícua a tentativa de ciência por via postal (e-fls. 1294) a Contribuinte não se manifestou, promovendo-se a transferência dos créditos tributários não litigiosos para outros autos (e-fls. 1296/1304)

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Inicialmente registre-se que no presente caso não se verifica óbice ao conhecimento do recurso especial com fundamento no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Apesar de o voto condutor do acórdão recorrido concluir pela aplicação das Súmulas CARF nº 14 e 25, não se faz necessário que a divergência jurisprudencial esteja pautada em paradigma que expressamente afaste a aplicação do entendimento sumulado em circunstância semelhantes.

Isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão, a aplicação dos entendimentos sumulados ao presente caso não se deu de forma direta, e demandou a análise das circunstâncias do caso concreto para qualificá-las e, só então, confrontá-las com as súmulas, dada a vagueza das expressões adotadas em seus enunciados:

Por fim, o contribuinte questiona a aplicação da multa no percentual de 150%, por não estarem satisfeitas as condições legais para esse agravamento. Alega que a jurisprudência administrativa não admite a pretensão fazendária do autuante. Cita diversos julgados.

A base legal para aplicação da multa foi o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que, à época dos fatos, tinha a seguinte redação:

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

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

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

A jurisprudência administrativa, de longa data, já firmou o entendimento de que a hipótese prevista no art. 44, II, da Lei 9.430, de 1996, deve ser interpretada restritivamente, e aplicada somente nos casos de evidente intuito fraude em que tenha sido tipificada a ação em um dos institutos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964, e desde que tenha ficado demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente. A matéria, inclusive, foi sumulada nos seguintes termos:

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

Vejamos de que forma a fiscalização justificou a qualificação da multa:

7 -Neste diapasão o contribuinte confirma novamente os depósitos efetuados em suas contas correntes bancárias, decorrentes de atividade fim da empresa, apesar da mesma, com o alto volume de recursos mobilizados, se colocar como contribuinte pelo sistema de pagamentos do Simples, omitindo sua real situação perante esta DRF-Recife, com elevada redução de tributos devidos ao s cofres públicos. Configurado a existência e comprovada a elevada movimentação financeira sem a devida justificativa legal, um reduzido movimento de vendas/faturamento escriturado no livro registro de Saídas, acontecendo o mesmo na emissão de notas fiscais correspondentes, cópias anexas das páginas do livro de saídas e das notas fiscais emitidas, e neste momento lavrado este auto de infração para exigir do contribuinte o tributo sonogado, caracterizado pela omissão de receita que não integrou a base de cálculo do regime de tributação adotado, ainda que irregular.

Como se constata, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa pelo fato de ter sido comprovada a elevada movimentação financeira sem a devida justificativa, e com reduzido movimento de vendas/faturamento escriturado no livro registro de Saídas. No entanto, não se preocupou em apontar em qual das condutas previstas nos 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964, se enquadrava o contribuinte.

A irregularidade, a rigor, foi constatada apenas com base na presunção legal prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Essa questão já foi objeto da seguinte Súmula CARF:

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

Ou seja, somente quando resta devidamente comprovada a conduta dolosa, é que se admite a qualificação da multa de ofício. É o que ocorre, por exemplo, quando se comprova que as contas bancárias estão em nome de interpostas pessoas:

Súmula CARF n.º 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Destarte, acolho os argumentos da defesa no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.

Adicione-se que a Súmula CARF n.º 34 foi citada, apenas, como uma hipótese fática que, se presente, autorizaria a qualificação da penalidade, sem excluir que outras circunstâncias assim também permitissem.

Claro está que no julgamento do recurso voluntário, necessário se fez analisar os contornos da infração imputada ao sujeito passivo para, com base nestas referências, aferir se foi *a simples apuração de omissão de receita* ou a presunção legal de omissão de receitas que, *por si só*, ensejou a qualificação da penalidade. Ao final desta análise, as Súmulas CARF n.º 14 e 25 são apenas citadas em reforço ao entendimento de que as condutas referidas não caracterizam o intuito de fraude presente nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64, exigido no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, em sua redação original, para qualificação da penalidade. Evidente, portanto, que se o voto condutor do acórdão recorrido não mencionasse referidas súmulas, a decisão seria exatamente a mesma.

De seu lado, a PGFN logra demonstrar o dissídio jurisprudencial precisamente naquele ponto **antecedente** da argumentação, indicando paradigma que, diante de conduta semelhante, afirmou caracterizado o intuito de fraude e manteve a qualificação da penalidade. Daí a dispensa de argumentação específica quanto à inaplicabilidade do entendimento sumulado para superação da vedação expressa no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

Em outras palavras, o recurso especial interposto pela PGFN não se presta a questionar o entendimento sumulado, mas sim a afirmar que as consequências nele **também** expressas não se verificam porque ausentes os pressupostos por ele **também** demandados, do que decorre, necessariamente, sua inaplicabilidade, ainda que ausente argumentação específica neste sentido.

No mais, o recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999, mas apenas em face do paradigma n.º 101-96.757.

Tal julgado pronunciou-se sobre omissão de receitas envolvendo montantes significativos, com a especificidade de tratar-se, igualmente, naquele caso, de presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Confira-se do relatório:

[...]

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 8.620.804,23, já inclusos juros e multa de ofício de 150%, e tem origem na omissão de receitas, apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2002 a 2004.

[...]

O sujeito passivo pugnou pela decadência em razão da regra de contagem do prazo com base no art. 150, IV, do CTN, ao passo que o voto condutor do paradigma observou que, para isso, seria necessário primeiro analisar se houve intuito doloso ou fraudulento, circunstâncias que deslocam a contagem do prazo para o que estabelece o art. 173 do CTN. E sobre a presença de intuito de dolo e de fraude, assim se pronunciou:

Para que seja aplicada a multa qualificada de 150% é necessário que se caracterize o evidente intuito de fraude, como determina o art. 44, II, da Lei 9430/97. A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

"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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. No presente caso, observa-se que a pessoa jurídica fiscalizada sequer registrou a existência das contas bancárias sob exame, deixando à margem da contabilidade depósitos bancários em montante superior a R\$ 20.052.558,71, nos anos de 2002 a 2004. A própria contribuinte, em petição de fls. 1660/1664, admite que as contas bancárias estavam à margem da contabilidade. De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte.

Dessa maneira, caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN, que prevê o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, considerando que o fato gerador mais remoto ocorreu no ano-calendário de 2002. No presente caso, os contribuintes foram cientificados do lançamento em 24.05.2007, dentro do prazo previsto para a constituição do crédito tributário pela Fazenda, razão pela qual deve ser afastada a preliminar de decadência.

Este paradigma não sofreu reforma.

Já no paradigma n.º 1401-001.213, embora a qualificação tenha sido mantida em razão da omissão de 90% das receitas apuradas, e isto também no regime simplificado de recolhimentos, a apuração se deu a partir dos cupons fiscais e das informações de administradoras de cartões de crédito, razão pela qual o voto condutor do paradigma nada diz acerca de presunção de omissão de receitas:

A completa desproporção entre o montante das receitas declaradas e o montante das receitas efetivamente auferidas demonstra, claramente, que tal conduta foi deliberada, com o claro propósito de impedir o conhecimento por parte do Fisco das circunstâncias, condições e demais elementos caracterizadores do fato gerador dos impostos e contribuições sociais que foram objeto do presente lançamento. Além disso, deve-se ter em conta que, por meio dessa brutal omissão de receitas, a contribuinte também pretendeu permanecer ilegalmente no Simples (regime simplificado de tributação, direcionado apenas para pequenas empresas).

Conforme reiterado entendimento deste colegiado, o fato de a contribuinte ter informado na sua declaração de rendimentos valor que corresponde a menos de 10% do valor omitido, por si só, afasta qualquer possibilidade de que tenha ocorrido um mero equívoco por parte da contribuinte. Em outras palavras, **resulta evidente que a contribuinte agiu com o intuito específico de praticar a omissão de receita e lesar os cofres públicos.** *(destaques do original)*

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, tem em conta precisamente esta circunstância diferenciada para afastar a qualificação da penalidade:

Como se constata, a fiscalização fundamentou a aplicação da multa pelo fato de ter sido comprovada a elevada movimentação financeira sem a devida justificativa, e com reduzido movimento de vendas/faturamento escriturado no livro registro de Saídas. No entanto, não se preocupou em apontar em qual das condutas previstas nos 71 a 73 da Lei 4.502, de 1964, se enquadrava o contribuinte.

A irregularidade, a rigor, foi constatada apenas com base na presunção legal prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Essa questão já foi objeto da seguinte Súmula CARF:

Súmula CARF n.º 25

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

Ou seja, somente quando resta devidamente comprovada a conduta dolosa, é que se admite a qualificação da multa de ofício. É o que ocorre, por exemplo, quando se comprova que as contas bancárias estão em nome de interpostas pessoas:

Súmula CARF n.º 34

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

Destarte, acolho os argumentos da defesa no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.

Assim, há similitude apenas em face do paradigma n.º 101-96.757 que, também analisando exigência pautada em omissão de receitas, entendeu presente a *intenção fraudulenta* em razão da significância dos valores omitidos.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão

paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, rejeita-se o paradigma n.º 1401-001.213 mas, comprovado o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 101-96.757, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A PGFN discorda da desqualificação da penalidade por entender que a atividade ilícita estaria comprovada *a partir da apuração de omissão significativa de receita*.

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, assim firmou seus parâmetros para qualificação da penalidade em lançamentos decorrentes da constatação de omissão de receitas:

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

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

No primeiro caso apreciado, estivemos frente a um contribuinte que havia omitido significativo volume de receitas, apuradas com base na presunção do art. 42 da Lei n.º 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 n.º 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de

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

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

No presente caso, também está presente o significativo volume de receita omitida, à semelhança dos demais casos. Além disso, a constatação de que receitas foram subtraídas à tributação decorre de fatos coletados da própria escrituração contábil/fiscal da contribuinte: seus registros escriturais e as informações prestadas à Fazenda Estadual prestaram-se como prova direta dos valores tributados. E, no meu entender, estes aspectos já são suficientes para afastar a Súmula CARF n.º 14, como antes 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 valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

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

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

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

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

associada a outros elementos que a vinculem a receitas sabidamente tributáveis, a jurisprudência deste Conselho já está consolidada no seguinte sentido:

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

Súmula CARF n.º 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

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

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

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

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão n.º 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 auçada 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 auçada, 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.º 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

1.1 – Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (por três anos consecutivos, não entregou a DIPJ, deixando de informar o resultado do exercício, a base de cálculo e o regime de tributação; não informou nenhum valor nas DCTF; não apresentou a escrituração comercial para que houvesse possibilidade de apuração da

base de cálculo; não comprovou a origem dos créditos em contas mantidas em instituições financeiras, tendo cabido tal tarefa à fiscalização, tudo evidenciando o intuito de omitir informações, com o fito de eximir-se do pagamento do imposto/contribuições);

1.2 – Das suas condições pessoais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente (na condição de rede de lojas na exploração do comércio varejista de móveis e eletrodomésticos, deixou de informar o total das receitas típicas da atividade, inclusive deixando de apresentar declarações, como se não mais estivesse em atividade, sem se importar em esclarecer se os créditos em suas contas bancárias se referiam a esse tipo de atividade ou a outra, levando a fiscalização a apurar os valores pelo regime de lucro arbitrado; ainda, passou toda a rede de lojas a empresa sucessora que, como demonstrado nos anexos, muitas vezes é solidária, ao passo que ambas operaram nos mesmos estabelecimentos comerciais às mesmas épocas; nesse sentido, a atuada 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 atuada (IMPELCO), foi constituída para operação da marca GR ELETRO:

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

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

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

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

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da atuação 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 n.º 9101-004.596 (Diadorim Participações Ltda, Relatora Viviane Vidal Wagner), 9101-004.458 (Frigorífico Foresta Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.456 (Tumelini Fomento Mercantil Ltda, Relatora Cristiane Silva Costa), 9101-004.423 (Frigorífico Ilha Solteira Ltda, Relatora Livia De Carli Germano), 9101-005.030 (Candy Comércio e Representações Ltda, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), 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 (Abbaturo 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 Livia 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) e 9101-005.413 (Francisco Marinho de Assis Pereira, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto). A mesma orientação foi adotada no voto proferido no Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 9.430/96, em tais circunstâncias, não se destina, propriamente, à determinação das receitas, mas sim à definição do momento de ocorrência do fato gerador, diante da falta de colaboração do sujeito passivo em detalhar as receitas de sua atividade omitidas*. Na mesma linha foi o voto vencedor proferido no Acórdão n.º 9101-005.033 (Distribuidora de Alimentos Santa Marta ME, Relatora Amélia Wakako Morishita Yamamoto), assim como as declarações de voto nos Acórdãos n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano) e 9101-005.414 (Celson Bar e Restaurante Ltda, Relator Livia De Carli Germano).

No presente caso, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que, no curso do procedimento fiscal, apresentou notas fiscais e Livro de Registro de Saída, deixando de entregar os extratos bancários que, solicitados às instituições financeiras, ensejaram intimação para comprovação da origem, em face da qual a Contribuinte apenas afirmou que as movimentações foram corretamente registradas, e não evidenciariam renda, em face da existência de despesas correlatas, mas alegou roubo que impossibilitou a apresentação dos documentos fiscais. Neste contexto, a autoridade fiscal observou que a alegação de significativo volume de recursos destinados a pagamentos corroboraria a *elevada movimentação financeira sem comprovação da origem*, mencionando que tal ensejou a exclusão da Contribuinte do Simples Federal. Conclui a descrição às e-fls. 261/264 consignando que:

7 - Neste diapasão o Contribuinte confirma novamente os depósitos efetuados em sua contas correntes bancárias, decorrentes da atividade fim da Empresa, apesar da mesma, com o alto volume de recursos mobilizados, se colocar como Contribuinte pelo sistema de pagamentos do Simples, omitindo sua real situação perante esta DRF-Recife, com elevada redução dos tributos devidos aos cofres públicos.

Configurado a existência e comprovada a elevada movimentação financeira sem a devida justificativa legal, um reduzido movimento de vendas/faturamento escriturado no Livro de Registro de Saídas, acontecendo o mesmo na emissão das Notas Fiscais correspondentes, cópias anexas das páginas do livro de saídas e das notas fiscais emitidas, e neste momento lavrado este Auto de Infração para exigir do Contribuinte o tributo sonegado, caracterizado pela omissão da receita que não integrou a base de cálculo do regime de tributação adotado, ainda que irregular. Isto na conformidade do artigo 42 da Lei 9430/96.

Pela falta de escrituração, pela falta de justificativas idôneas, pela falta de emissão de Notas Fiscais, pela apresentação das DIPJ com valores reduzidos, pela redução da base de cálculo, pela insuficiência do tributo recolhido e pela elevada movimentação financeira, a ocorrência de depósito bancário com recursos de origem não comprovada caracteriza presunção legal de omissão de receitas, sendo dever, por todos os fatos apresentados considerar o Contribuinte incurso nos artigos 1º, inciso I e II, e artigo 2º, inciso I da Lei 8.137/90.

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade. Embora a Contribuinte tenha reconhecido as movimentações como decorrentes de sua atividade, não as correlacionou com vendas, apenas afirmando que elas foram regularmente escrituradas, deixando de apresentar a demonstração correspondente sob a alegação de roubo.

Para se afirmar que os depósitos bancários corresponderiam a receitas da atividade seria necessário que a Fiscalização reunisse outras evidências que vinculassem os depósitos bancários a clientes da Contribuinte ou tomadores de seus serviços, de modo a demonstrar que o sujeito passivo, ao deixar de comprovar sua origem no curso do procedimento fiscal, tinha a intenção de não recolher os tributos decorrentes daquelas bases de cálculo 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 a constatação de significativo volume 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.

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.*).

Registre-se, porém, em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do RICARF, que tendo a maioria do Colegiado acompanhado esta Relatora pelas conclusões, os fundamentos prevalentes para negar provimento ao recurso fazendário são aqueles expressos na declaração de voto da Conselheira Livia De Carli Germano integrada a este acórdão, qual seja, de que mesmo se houvesse correlação dos depósitos bancários com receitas da atividade do sujeito passivo, a qualificação da penalidade não prevaleceria, dado que *reiteração e volume, sendo medidas, ou graduações, da própria infração omissão, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo. Da mesma forma, o fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo também não é relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo na omissão de receitas, capaz de levar à exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão.*

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no presente caso, no mérito acompanhei o voto da i. Relatora pelas conclusões, concordando que o caso não é de aplicação de multa qualificada, mas com uma ressalva específica a respeito de um ponto de sua fundamentação.

Neste passo, não sem antes manifestar meu profundo respeito ao seu entendimento, observo que a ressalva ao voto da i. Relatora se faz exclusivamente quanto à importância dada à natureza das receitas para fins de aplicação da multa qualificada. Isso porque, na minha visão, o fato de se tratar ou não de receitas da atividade nada diz sobre o dolo do sujeito passivo, tratando-se, apenas e tão somente, de mais uma característica da própria omissão. Desse modo, assim como o volume e a reiteração não são circunstâncias capazes de justificar a qualificação da multa de ofício em uma autuação por omissão de receitas, também a natureza das receitas não teria tal repercussão.

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

Acórdão 9101-005.458, de 12 de maio de 2021

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

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

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

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

exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Neste sentido, oportuno transcrever os trechos finais daquele voto:

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

Acórdão 9101-004.724, de 17 de janeiro de 2020

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à multa e à decadência e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para restabelecer a multa e afastar a decadência, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. (

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

Também neste sentido foram as declarações de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa nos acórdãos nº 9101-005.298 e 9101-005.151.

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. REITERAÇÃO E RELEVANTE PROPORÇÃO. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES. SÚMULA CARF N.º 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

A presunção de omissão de receitas traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestida, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização. Os fundamentos para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração e, igualmente, em proporção relevante, quando confrontada com aquilo ofertado à tributação, são meras conjecturas sobre a própria infração de omissão de receitas, procedidas pela adoção de prismas analíticos de sua temporalidade e quantidade, sem o devido respaldo legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e

Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. (

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

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

(...)

Isso pois, inicialmente, apontar que a infração foi cometida em diversos períodos, reiteradamente, nada mais é do que adotar a própria infração como fundamento para a duplicação da sanção correspondente, apenas conjecturando sobre sua ocorrência no tempo.

Não há nessa manobra argumentativa demonstração pelo Fisco de outra conduta, intencional e ilícita, além da repetição da própria infração verificada.

Não existe na legislação de regência dos tributos sob a exigência, ou naquela referente às sanções correspondentes ao seu inadimplemento, uma definição do conceito ou a delimitação daquilo necessário para se evidenciar a reiteração capaz de incrementar o apenamento simples. Dessa forma, adotando sua própria definição no léxico ordinário, poder-se-ia dizer que todo contribuinte que praticar conduta considerada pelo Fisco como infração, em dois períodos de apuração diversos, já estaria sujeito à duplicação da sanção.

Contrario sensu, apenas o contribuinte que comete a infração de maneira pontual e singular, sob o prisma temporal, estaria livre de tal agravamento. Acatando essa tese fazendária e confrontando-a com a realidade da fiscalização de tributos e contencioso tributário, pelo menos em esfera federal, resta certo que tal majoração deixaria de ser uma exceção.

Mais do que isso: eleger tal conjectura temporal como critério para duplicar o ônus penal é de imensa superficialidade jurídica e absolutamente desconectado da subjetividade da conduta do contribuinte, exigida na verificação do dolo e constatação do real intentio daquele que é punido pelo Estado.

(...)

Claramente, tal critério de repetição, é incapaz de retratar postura fraudulenta contra o Erário ou qualquer um dos institutos arrolados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(...)

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

(...)

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

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

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

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desse dispositivo, verifica-se que a multa de ofício ordinária é de 75%, cabível nas hipóteses de falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata, devendo esta ser duplicada nas hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/1964, abaixo transcritos.

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se da prática dos ditos atos dolosos, isto é, fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como o uso ciente de “notas fiscais frias” ou “notas fiscais de favor”, interposição de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, documentos adulterados etc.

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

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

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

O não pagamento de tributos, ainda que apurados em face de receitas presumidas ou conhecidas, mas não escrituradas, declaradas ou declaradas com inexatidão, não constitui prova de dolo. Falta-lhe, conforme ocorreu no presente caso, a comprovação do elemento subjetivo que dá azo à

qualificação da multa, qual seja, a prática de manipular ou impedir o conhecimento do fato gerador do tributo.

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

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

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

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

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

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

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza³:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

³ Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros. 28ª edição. P. 286 e 403.

Como diria Eros Grau⁴, “vamos à Faculdade de Direito aprender direito, não justiça. Justiça é como a religião, a filosofia, a história.”

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

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

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

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

Assim, e com todo respeito aos entendimentos que possam existir em contrário, compreendo que concluir que a receita é da atividade apenas com base na circunstância de que ela foi recebida via cartão de crédito/débito é, em última análise, também presumir uma circunstância com base em um único indício, ou mesmo em uma mera probabilidade, o que não encontra guarida eis que em matéria tributária as presunções dependem de base legal.

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

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

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

⁴ Por que tenho medo dos juízes. São Paulo: Malheiros. 2013. Página 19.

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

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

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

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano