



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 19515.000443/2011-90  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-005.285 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MMJL COMERCIAL LTDA.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PRÓPRIOS PARA A MOTIVAÇÃO DA DUPLICAÇÃO DA PENA. CONJECTURAS SOBRE A PRÓPRIA INFRAÇÃO. SIMPLES INADIMPLEMENTO FISCAL E DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES.

A ausência de declaração e pagamento traduz-se em inadimplemento tributário (descumprimento de obrigação principal e acessória), não podendo ser revestido, automática e objetivamente, de ocultação de fato jurídico tributário ou impedimento e retardamento da sua apuração pela Fiscalização.

A qualificação da multa de ofício demanda motivo e fundamentação próprios e específicos.

*Ratio* estampado em Súmulas deste E. CARF:

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli. Vencida a conselheira Livia De Carli, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em, negar-lhe provimento. Vencidas as conselheiras Andréa Duek Simantob e Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado

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

## Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 791 e seguintes) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara no Acórdão n.º 1402-001.552 (fls. 778 e seguintes), na sessão de 11 de fevereiro de 2014, por meio do qual o Colegiado, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a multa qualificada.

O processo cuida de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes de omissão de receitas, relativas ao ano-calendário de 2007.

Conforme narrado pela autoridade fiscal, o contribuinte não apresentou a DIPJ referente ao período nem DCTF com a indicação de débitos; verificou-se, ainda, que a empresa não mais se encontrava no endereço cadastral fornecido à Receita Federal, de modo que a fiscalização foi iniciada com a intimação do sócio e afixação de Edital.

A empresa foi intimada a apresentar os livros contábeis e fiscais, bem como documentos constitutivos, além dos extratos de repasses efetuados pelas operadoras de cartão de crédito. Decorrido o prazo estabelecido sem qualquer resposta, a fiscalização promoveu a reintimação da empresa, que, então, apresentou os livros de entradas e saídas do ICMS, o contrato social e parte dos extratos solicitados.

Dada a ausência de informações completas, a autoridade fiscal emitiu Requisições de Informação sobre Movimentações Financeiras (RMF) às operadoras de cartão de crédito e, com base nos dados obtidos, o contribuinte foi intimado a demonstrar, individualmente e mediante documentação hábil e idônea, o motivo das divergências detectadas.

Como não houve manifestação do contribuinte, a autoridade fiscal arbitrou o lucro da empresa, considerando os valores informados pelas operadoras de cartão de crédito como receitas omitidas. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, pelo fato de o contribuinte não ter apurado ou recolhido em DIPJ e DCTF o montante dos tributos devidos.

Com a ciência das autuações o contribuinte apresentou impugnação (fls. 643), na qual veiculou os seguintes argumentos:

- Nulidade do lançamento por desrespeito ao MPF;
- Nulidade do lançamento pela utilização de prova ilícita;
- Impossibilidade de arbitramento do lucro;
- Impossibilidade de aplicação da multa qualificada;
- Não incidência de juros sobre os valores autuados.

Em 26 de janeiro de 2012, a 1ª Turma da DRJ/SP julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 722), no qual basicamente reiterou os argumentos da impugnação.

Em 11 de fevereiro de 2014, a 2ª Turma da 4ª Câmara desta Seção, por meio do acórdão n. 1402-001.552, decidiu, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso

voluntário, para reduzir a multa qualificada para o percentual de 75%, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

FISCALIZAÇÃO. ACESSO A INFORMAÇÕES FINANCEIRAS NA POSSE DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. LEI COMPLEMENTAR 105, DE 2001. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO JUDICIAL.

A Autoridade Tributária pode, com base na LC nº 105, de 2001, à vista de procedimento fiscal instaurado e presente a indispensabilidade do exame de informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, solicitar destas referidas informações, prescindindo-se da intervenção do Poder Judiciário.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. REQUISIÇÃO DE EXTRATOS E DADOS BANCÁRIOS DIRETO PELA RFB. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar arguições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE LIVROS.

A ausência de livros comerciais e fiscais a partir dos quais se possa apurar/certificar o lucro da pessoa jurídica é circunstância que autoriza o arbitramento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim, o que não restou demonstrado no presente caso.

JUROS DE MORA E SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR RECURSO/IMPUGNAÇÃO. SÚMULA 5 DO CARF.

Desde que vencida e inadimplida a obrigação tributária principal, segue-se a colação de juros de mora. Entendimento já consolidado, inclusive, no enunciado de Súmula nº. 5 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A Fazenda Nacional, com a ciência da decisão, apresentou recurso especial de divergência (fls. 791), contra o afastamento da multa qualificada, a partir de argumentos que podem ser assim resumidos:

- Trata-se de típico caso de dolo reiterado, caracterizado pela prática do mesmo ilícito por diversos períodos com a omissão de valores significativos, no sentido de burlar o legítimo pagamento do imposto de renda, por meio da conduta 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.

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

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

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

O recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 810, que lhe deu seguimento.

O contribuinte e o sócio principal foram intimados da decisão, conforme ARs de fls. 833 e 834, mas não se manifestaram.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andrea Duek Simantob, Relatora.

### 1. Conhecimento

Trata o caso de matéria devolvida à CSRF tendo em vista a qualificação da multa de ofício para 150%, em face da caracterização pelo Fisco de conduta dolosa da empresa, tendo em vista ter sido necessária a circularização via DECRED para se apurar a movimentação financeira da empresa e apurar o lucro por meio do arbitramento.

Verifica-se o disposto no recorrido sobre a matéria vertente:

*Com isso, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional pernicioso. (grifei)*

Noutras palavras, exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Vale notar, que a necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, tem sido reconhecida pela jurisprudência mais atual deste Conselho.

*Por essa razão, a qualificação da multa de ofício só tem sido permitida quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc. (grifei)*

*No caso presente, não há registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Pelo contrário, como consta do relatório fiscal, as receitas (por presunção legal), apuradas através dos extratos fornecidos pelas operadoras de cartões de crédito, foram escrituradas pela Contribuinte no Livro de Saídas do ICMS entregue à fiscalização. (grifei)*

No tocante aos paradigmas (101-96757 e 1202-00086) temos o que se segue:

No acórdão 101-96.757:

*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.(grifei)*

No acórdão 1202-00086 (processo 11065.002015/2007-59):

*As irregularidades apuradas pelo Fisco justificam a imposição da multa qualificada: a empresa manteve durante meses consecutivos movimentação financeira em conta-corrente bancária relativa a faturamento com cartão de crédito, sem declará-la. (grifei)*

*Incabível, portanto, a alegação de que a multa qualificada teria sido imposta tendo por base a presunção legal de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, tendo a fiscalização indicado como motivo caracterizador da fraude a sistemática omissão de receitas de valores relativos a venda por meio de cartão de crédito. (grifei)*

*Por pertinente, do Relatório da Ação Fiscal transcrevo os seguintes fundamentos que levaram o autuante a qualificar a multa para o percentual de 150%:*

*"Com a finalidade de se eximir do pagamento do recolhimento dos Tributos Federais, a fiscalizada omitiu receitas de sua atividade para a RFB Secretaria da Receita Federal do Brasil, na DIPJ apresentada espontaneamente correspondente ao ano-calendário de 2004, correspondente ao recebimento de vendas efetuadas através de cartões de crédito, constantes dos extratos bancários às folhas 27 a 287."*

*Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.*

No caso de ambos os paradigmas a fiscalização demandou circularização objetivando o aparecimento seja da movimentação financeira à margem da escrituração da empresa, seja por meio da DECRED (caso também dos autos), e, portanto, com a qualificação da multa em 150%.

Neste sentido, demonstrada a divergência por ambos os paradigmas apresentados, conheço do recurso da PGFN.

## 2. Mérito

Diante da matéria devolvida ser a multa qualificada de 150%, algumas circunstâncias trazidas pela decisão da DRJ merecem destaque, senão vejamos:

*A situação presente é daquelas que ensejaria o acesso à movimentação financeira do Contribuinte havida com terceiros, no caso, com as administradoras de cartão de crédito?*

*As circunstâncias, então:*

1) O Contribuinte pessoa jurídica não se encontrava mais no endereço como cadastrado junto à RFB, a tanto que, para prosseguimento dos trabalhos de fiscalização foi necessário fazer intimar as pessoas físicas que compunham seu quadro societário para efeito de apresentação do tanto solicitado (fls. 02/06 dos autos digitalizados).

2) Uma intimação não bastou, sendo necessária a emissão de termo de reintimação, neste último já anotada a possibilidade de caracterização da hipótese de embaraço à fiscalização, nos moldes do art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (fl. 14 dos autos digitalizados).

3) No justo momento de ciência deste último, vem o Contribuinte/sócio e solicita dilação de prazo, no que atendido (fl. 17 dos autos digitalizados). Dizia-se da concomitância de procedimento fiscal com a Secretaria da Fazenda Estadual. Repita-se: foi concedido prazo suplementar ao Contribuinte para apresentar o tanto que lhe fora requerido. Demais disso, do documento juntado à fl. 18 dos autos digitalizados exsurge, sim, a existência d'um procedimento fiscal em curso no âmbito da Secretaria da Fazenda Estadual, mas dele não se pode concluir que quaisquer livros/documentos estivessem na posse daquela Secretaria, mesmo porque e até trata-se dito documento d'um termo de renotificação para, justamente, o Contribuinte apresentar "*LIVROS, DOCUMENTOS FISCAIS e INFORMAÇÕES*". Significa: livros/documentos não foram apresentados, também, para a fiscalização estadual.

4) Duas intimações, uma dilação de prazo, e chega aos autos, apenas, cópia do contrato social e do Livro Registro de Saídas (fls. 07/11, 30/113 dos autos digitalizados), sendo certo que requerido fora do Contribuinte/sócio, desde sempre, livros comerciais obrigatórios e auxiliares, bem como livros fiscais que serviriam de assento para as operações da pessoa jurídica, e ainda comprovantes dos repasses por ela, pessoa jurídica, recebidos das administradoras de cartão de crédito. Livro Registro de Saídas (mais Livro Registro de Entrada e de Apuração do ICMS, mencionados pela Fiscalização como disponibilizados, mas não presentes nesses autos) não esgota toda a extensão semântica inserta em "livros comerciais obrigatórios e auxiliares, bem como livros fiscais". Vide o Livro Diário (que é obrigatório), por exemplo.

5) Com respeito ao ano-calendário de 2007, o Interessado ficou omissos quanto à entrega/transmissão seja da DIPJ, sejam das correspondentes DCTFs, e mais, para aquele ano-calendário não se identificou pagamento algum a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins (fls. 28/29 dos autos digitalizados). D'outra banda, o Livro Registro de Saídas, então colacionado aos autos, com referência ao mesmíssimo ano-calendário, aponta o ingresso de expressivo numerário a título de receita decorrente de operações mercantis do Contribuinte (fls. 30/113 dos autos digitalizados). Também, como informado pela Fiscalização (e não o contesta o Contribuinte), para o ano-calendário de 2007, "*o DECRED das operadoras de cartões de crédito totalizaram o repasse total de R\$5.289.575,28, conforme o dossiê do contribuinte*" (fls. 20 dos autos digitalizados).

6) Disto, se não há pagamento (coisa que seria de se esperar em função dos signos de riqueza antes referidos), considerado o teor do art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (opção de apuração do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido, que, enfim, não se manifesta), a forma de apuração do imposto de renda para o ano-calendário de 2007 respeitaria, a princípio e de início, a sistemática do lucro real. D'outro lado, como d'uma possível escrita contábil fiscal só sobreveio à vista o Livro Registro de Saídas, afastada também fica a hipótese de apuração do imposto de renda com base nessa última sistemática (lucro real), donde se conclui pela correção da aplicação ao caso da sistemática do lucro arbitrado, tudo conforme dispõe o art. 530, inciso I, III e/ou VI do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda.

7) Por igual motivo (ausência de toda e integral escrita contábil fiscal) é que se realiza também a hipótese do art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 (sobre a qual, inclusive, o Contribuinte já fora alertado no curso do procedimento fiscal), a qual, à sua sorte, configura uma situação (dentre outras) que predica o exame de informações relativas a terceiros (este Contribuinte), constantes de bancos de dados de instituições financeiras e equiparadas (as administradoras de cartões de crédito), como indispensáveis ao curso de procedimento fiscal já instalado (contra o presente Contribuinte). Assim está no art. 2º, § 5º, c/c art. 3º, inciso VII, ambos do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, na redação que lhe fora conferida pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007. Daí, a

razão para a expedição das Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF, assim dirigidas às “operadoras: Banco Bankpar S/A, Redecard S/A e Cielo S/A”.

8) Mais uma circunstância a justificar a emissão de RMFs: considerado o procedimento no seu início, isto é, antes de solicitadas quaisquer informações a terceiros (no caso, administradoras de cartão de crédito), com as informações disponíveis do presente Contribuinte nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, no caso, (1) a DECREDE que indica o repasse de R\$ 5.502.808,56 por obra e arte das administradoras de cartão de crédito, e (2) a circunstância de o Interessado encontrar-se omissos com respeito à DIPJ (sempre à vista o ano-calendário de 2007), o que aí se constata é ter havido uma “*movimentação financeira superior a dez vezes a renda disponível declarada*”, que, no caso, foi nenhuma. O seguimento entre aspas antes e imediatamente referido é trecho do inciso I, primeira parte, do § 2º do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, que cuida de caracterizar indícios de interposição de pessoas. Ainda que, ao final dos trabalhos da Fiscalização, tal hipótese não se tenha reificado, o fato é que ela surge como possível no início do procedimento fiscal, o que rende espaço para incidência do que posto no art. 3º, inciso XI, do Decreto nº 3.724, de 2001. Como se disse, mais uma razão para expedição das mencionadas RMFs.

Enfim, o presente Contribuinte, sob fiscalização (cientificada a pessoa jurídica em 23/06/2010, para um edital afixado em 08/06/2010, e cientificado o sócio por via postal em 10/06/2010, conforme fls. 05/06 dos autos digitalizados), omissos no ano-calendário de 2007 com respeito à apresentação/transmissão da DIPJ e respectivas DCTFs, sem acusar pagamento que seja a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, contra quem se levanta nele haver existido o trato de receita operacional (assim apontada no Livro Registro de Saídas, único apresentado, bem que na Declaração de Operações com Cartões de Crédito – DECREDE), que ainda, instado a tanto, não colaciona todos os livros contábeis fiscais a que obrigado, mas, como se dizia, um Contribuinte nessa situação rende ensejo ao arbitramento do lucro e justifica a emissão de Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF.

E apenas para fechar esse tópico, não é o caso d’um Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nascer e desde logo já consignar autorização para colheita de informações junto a terceiros. Dita autorização cabe em instrumento formalizador próprio – nomeado Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira – e tem como requisitos:

[1] a prévia existência d’um MPF e [2] a caracterização da indispensabilidade das informações que, com o instrumental, se pretende colher junto a terceiro (instituições financeiras e equiparadas), tudo como consignado no art. 2º, § 5º, do Decreto nº 3.724, de 2001.

Quanto à caracterização do dolo, elemento subjetivo constitutivo dos tipos infracionais tributários nomeados por *fraude*, *sonegação* e *conluio*, como estatuído, respectivamente, pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, diga-se que a coleção das circunstâncias presentes nesses autos permite, até então, concluir pela sua presença. Numere-se para não perder o foco:

1) O Contribuinte, com respeito ao ano-calendário de 2007, encontra-se omissos com respeito à entrega da DIPJ e respectivas DCTFs, bem que não há registro de pagamento algum a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins. Significa: o Interessado não disponibilizou – e era obrigado a tanto – informação alguma à RFB no que toca à apuração do imposto de renda devido e reflexos. Fala-se de um ano-calendário inteiro, 4 (quatro) períodos de apuração para o IRPJ e a CSLL, 12 (doze) períodos de apuração para a Contribuição ao PIS e a Cofins.

2) O signo de riqueza então encontrado é da ordem de milhões de reais. No caso e precisamente, R\$ 5.502.808,56.

3) A vinda aos autos do informe de terceiros (administradoras de cartão de crédito) dando conta da existência de repasse de numerário é compatível com o que o próprio Contribuinte já vinha de anotar em seu Livro Registro de Saídas, isto é, apurou-se

receita decorrente de suas atividades comerciais, enfim não revelada à RFB pelo meio próprio e obrigatório.

Em conclusão: o largo curso da omissão na prestação de informações à RFB (4 períodos de apuração do IRPJ e da CSLL, 12 períodos de apuração da Contribuição ao PIS e da Cofins), o montante de riqueza envolvido (R\$ 5.502.808,56), ter o Contribuinte tratado com tal numerário como se receita fosse (a partir da escrituração do Livro Registro de Saídas), permite e autoriza, sim, a concluir estar-se longe do simples erro, equívoco, mas inserto no campo intencional, este configurado à *“a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”* e/ou *“a excluir ou modificar as suas características essenciais [do fato gerador], de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*, exatamente como predizem os arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964. Pertinente, assim, a qualificação da multa de ofício como apregoado pelo art. 44, inciso I, c/c seu § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Por seu turno, o acórdão recorrido entendeu que não deveria ter por qualificada a multa de ofício, em face de não haver registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Pelo contrário, aduziu que como constava do relatório fiscal, as receitas (por presunção legal), **apuradas através dos extratos fornecidos pelas operadoras de cartões de crédito, foram escrituradas pela Contribuinte no Livro de Saídas do ICMS entregue à fiscalização**, não haveria justificativa que tivesse o condão de qualificar a multa de ofício.

Ora, data máxima vênia, não foram trazidas ao conhecimento do Fisco Federal. Não importa se o Fisco Estadual tinha conhecimento da movimentação financeira a meu ver.

Inexiste “in casu” declaração inexata ou ausência de declaração. O que depreendo foi a falta de vontade de declarar à Receita Federal, depois de tudo que acima se trouxe à colação da decisão emanada pela DRJ.

Assim, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

*(documento assinado digitalmente)*

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Andréa Duek Simantob, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional, referente à qualificação da multa de ofício.

Diferentemente daquilo que defendeu e concluiu a I. Relatora, entende-se que não estão presentes na acusação fiscal elementos bastantes para a devida e correta duplicação da multa ofício, para a casa de 150%.

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal (fls. 603 a 608), no tópico referente à penalidade aplicada, assim aduziu a Autoridade Fiscal:

### *5 - Multa Qualificada*

*O art. 44 da Lei 9430/96 prescreve o percentual de multa de 150% (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. Portanto aplicamos essa multa para as receitas apuradas.*

E, mesmo naquilo que se refere à Representação Fiscal para Fins Penais, assim procedeu-se:

### *4 - Representação Fiscal para Fins Penais*

*Os artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, prescrevem:*

*[...]*

*Portanto apesar de considerarmos as informações prestadas pelas operadoras de cartões de crédito receitas por uma presunção legal, o fato de o contribuinte ter escriturado esses valores no Livro de Saídas como vendas, confirma o fato desses valores efetivamente se referirem a receita de vendas.*

*Então o fato de o contribuinte não apurar, recolher ou declarar em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) os tributos devidos em função do exercício do comércio, de acordo com o artigo 2º, inciso I da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, demonstra intenção de eximir-se do pagamento dos mesmos. Dessa forma, apurados os fatos acima descritos, formalizamos a competente REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, nos termos das normas vigentes.*

Os demais trechos das breves 6 (seis) folhas do Termo de Verificação apenas tratam, objetivamente, do relato de como deu-se a fiscalização, da omissão de receita apurada, com base em informações prestadas por operadoras de cartões de crédito e livros da própria Contribuinte e, também, sobre o arbitramento do lucro procedido.

Pois bem, com grande clareza, tem-se que a Autoridade Fiscal não se valeu de nenhum outro *fato, ocorrência* ou *conduta* que não a própria omissão de receitas apurada para a qualificar a multa de ofício, entendendo que tal falta de declaração e recolhimento, per si, já implica em motivo para tal agravamento sancionatório – bem como crime, conforme consta do TVF, acima citado.

Tal tema, trazido para julgamento sob as mesmas circunstâncias, há muito vem sendo tratado neste E. CARF (assim como, anteriormente, pelos E. Conselhos de Contribuintes), levando à edição de entendimentos sumulares, plenamente vigentes e aplicáveis:

*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.*

Conforme se depreende do enunciado de ambas as Súmulas deste E. Tribunal Administrativo, é certo e pacífico que a própria infração de omissão de receitas, seja na modalidade presumida ou cabalmente comprovada por elementos materiais, é insuficiente para justificar, legal e validamente, o excepcional apenamento duplicado dos contribuintes.

Ainda que no presente caso o C. Colegiado da DRJ *a quo* tenha procedido a uma análise mais aprofundada dos fatos relatados e documentos constantes da Autuação, apontando para determinadas circunstâncias e elucubrando sobre a própria infração, para, ao final robustecer a constatação de ocorrência das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 – conforme a I. Relatora se valeu para fundamentar seu r. voto – tal exercício argumentativo é extemporâneo e meramente especulativo.

Sem dúvida o mesmo *fato* ou o conjunto de *fatos e ocorrências* que materializam um infração tributária podem ser observados por diversos prismas e pontos de vistas, permitindo diversas *rotulações* e *classificações* de sua natureza, mas tal manobra não substitui o motivo e a fundamentação adequados e autônomos para o incremento da pena.

É inafastável a conclusão de que, *in casu*, a própria infração de omissão de receitas prestou para justificar a qualificação da multa.

Dessa forma, correta a postura jurisdicional da C. Turma Ordinária *a quo* de reduzir a sanção ao seu patamar ordinário de 75%, não merecendo reparo o v. Acórdão combatido.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em suas conclusões para conhecer do recurso especial da PGFN porque, apesar de vislumbrar algumas dessemelhanças entre as circunstâncias fáticas do recorrido e do paradigma n.º 101-96.757, entendo que há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 1202-00.086, como já anotado em conhecimento de outro recurso especial da PGFN, interposto nos autos do processo administrativo n.º 19515.001805/2010-89, no qual a omissão de receitas também fora constatada a partir de movimento de vendas por cartões de crédito em apenas um ano-calendário. No correspondente voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.724 observei que:

Quanto à segunda divergência, a qualificação da penalidade foi aplicada, nestes autos, apenas em relação aos créditos tributários decorrentes de *repasses de cartões de crédito não registrados nos livros fiscais e contábeis e não informados na declaração de rendimentos*, sob as justificativas assim expressas no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 2807/2810):

Considerando que houve o cometimento, em tese, de Crime Contra a Ordem Tributária, previsto no inciso II, do Art. 1º da Lei 8137/90, tendo sido constatada pela fiscalização a realização de operações comerciais, caracterizada pelas vendas por intermédio de empresas administradoras de cartões de crédito/débito, que fazem prova indireta da realização da operação, pelo fato de que tais empresas contratam com seus clientes o pagamento garantido de suas operações mercantis de vendas realizados para seus clientes, operando apenas diante da existência de transações dessa natureza.

Considerando também que as referidas vendas não foram registradas nos livros contábeis e fiscais da empresa, não sendo também informadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, do ano calendário fiscalizado.

A autuação será realizada com o agravamento da multa de ofício, previsto no Art. 957, inciso II, e inciso I do parágrafo único do mesmo artigo, do Decreto n.º 3000/99 (RIR199), pela presença da dolosa intenção do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador dos tributos, prevista nos Artigos 71 e 72 da Lei n.º 4502/64, lavrando-se nesta mesma oportunidade a Representação Fiscal para Fins Penais, em obediência ao disposto na Portaria SRF n.º 665/2008.

O Colegiado *a quo*, porém, afastou o gravame em referência por entender que:

Ocorre que, conforme aqui destacado, o fundamento da aplicação da presunção legal de omissão de receitas fez-se a partir da exclusiva confrontação entre os montantes apontados nos extratos das operadoras de cartões de crédito e das movimentações financeiras com as informações globais apresentadas na respectiva DIPJ2006 apresentadas (*voluntariamente inclusive*) pela própria contribuinte.

Nessa linha, forçoso reconhecer que, de fato, não se chegou a verificar qualquer informação contida nos livros contábeis específicos (diário e razão) passando a simplesmente presumir a não-contabilização para, a partir desta, aplicar a presunção legal de omissão de receitas e, daí, imputar a exigência dos tributos e respectivos consectários legais (juros e multa).

Diante dessa verificação, relevante destacar que, a princípio, a qualificação da penalidade, com a nova redação das disposições do Art. 44 da Lei 9.430/96, é estabelecida a partir dos seguintes e específicos parâmetros legais:

[...]

Conforme se verifica, a qualificação da penalidade aplicada decorre, necessariamente, da configuração específica de uma das hipóteses constantes nas disposições dos Art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, que, por sua vez, estabelecendo os parâmetros específicos das hipóteses de sonegação fiscal, assim especificamente apontam:

[...]

A partir dessas disposições, verifica-se que, para a admissão da pretendida qualificação da penalidade aplicada, da forma como apontada, necessária seria a demonstração das específicas atuações próprias da contribuinte, voltadas, no caso, a impedir o conhecimento pela fiscalização da ocorrência dos respectivos fatos geradores, sendo esse, inclusive, essencial para a materialização da hipótese aventada.

Ocorre que, conforme já apontado, não se chegou a verificar sequer os demais livros fiscais da contribuinte além daqueles apresentados, não havendo, inclusive, o encaminhamento de pedido específico de sua apresentação ou mesmo o comparecimento dos agentes fiscais ao estabelecimento apontado, restando, pois, presumida a não-contabilização para que, sobre esta, fosse então aplicada a presunção de omissão de receitas.

Para a configuração das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, como se verifica, é essencial que se verifique, no caso, a específica atuação da contribuinte e, a partir daí, demonstre-se a efetiva presença do “*dolo*” o que, nos presentes autos, efetivamente não fora especificamente percorrido pelas autoridades fiscalizadoras, não se admitindo, assim, de forma alguma, a qualificação da penalidade da forma como apontada.

Nesse sentido, aliás, é relevante destacar que não basta a aplicação da hipótese de presunção da omissão de receitas para que dela decorra, imediata e exclusivamente, a aplicação da qualificação da penalidade. Nesse sentido, é importante também destacar, assim inclusive determinam as expressas disposições da Súmula CARF no 14, que, sobre o assunto, especificamente destaca:

**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.**

Diante dessas considerações, entendo, no caso, a ausência de comprovação, pela fiscalização, do “evidente intuito de fraude” por parte da contribuinte, e, por essa razão, afastar a aplicação da qualificação da penalidade apontada, determinando a redução do percentual aplicado para 75% (setenta e cinco por cento), que seria, no caso, a penalidade mínima aplicável na espécie. (*destaques do original*)

No paradigma nº 1202-00.086 nota-se, em sua ementa, que a qualificação da penalidade foi mantida, não só em razão da manutenção de vendas pagas com cartão de crédito à margem da tributação, mas também em razão da reiteração da conduta:

**APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA** – A conduta da contribuinte de manter as vendas pagas com cartão de crédito à margem da tributação, não informando a totalidade de suas receitas na declaração de rendimentos entregue ao Fisco, durante períodos consecutivos, praticando omissão de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Contudo, o relatório do referido paradigma evidencia que, à semelhança do presente caso, a exigência lá analisada se reportara, apenas, a um ano-calendário, e a reiteração

não foi suscitada pela autoridade lançadora, que assim consignou no Termo de Verificação Fiscal:

Em razão de não ter sido recolhido e nem assumida a responsabilidade sobre os valores devidos constantes na respectiva DIPJ, lavramos o respectivo Auto de Infração com a finalidade de ser constituído o respectivo crédito tributário.

Diante do exposto e das irregularidades fiscais constatadas no curso da ação fiscal, lavramos Auto de Infração com exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos, que deixaram de ser recolhidos pelo contribuinte no ano-calendário de 2004, acrescidos de multa e juros de mora, de acordo com a legislação vigente. Será efetuada a devida Representação Fiscal para Fins Penais, por ter ocorrido, em tese, o crime contra a ordem tributária, por omissão de receitas.

Com a finalidade de se eximir do pagamento e/ou recolhimento dos Tributos Federais, a fiscalizada omitiu receitas de sua atividade para a RFB Secretaria da Receita Federal do Brasil, na DIPJ apresentada espontaneamente correspondente ao ano-calendário de 2004, correspondente ao recebimento de vendas efetuadas através de cartões de crédito, constantes dos extratos bancários às folhas 27 a 287."

Apesar disso, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento acolheu o entendimento assim expresso no voto condutor do paradigma:

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao utilizar do artifício de praticar sistematicamente omissão de receitas, durante meses consecutivos, relativa a vendas com recebimento por meio de cartão de crédito.

O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 está assim redigido:

[...]

Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido.

Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

[...]

O artigo 72 da Lei n.º 4.502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

[...]

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impossibilitar a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

[...]

As irregularidades apuradas pelo Fisco justificam a imposição da multa qualificada: a empresa manteve durante meses consecutivos movimentação financeira em conta-corrente bancária relativa a faturamento com cartão de crédito, sem declará-la.

Incabível, portanto, a alegação de que a multa qualificada teria sido imposta tendo por base a presunção legal de omissão de receitas pela falta de comprovação da origem de depósitos bancários, tendo a fiscalização indicado

como motivo caracterizador da fraude a sistemática omissão de receitas de valores relativos a venda por meio de cartão de crédito.

Por pertinente, do Relatório da Ação Fiscal transcrevo os seguintes fundamentos que levaram o autuante a qualificar a multa para o percentual de 150%:

[...]

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

No mérito, divergi da I. Relatora porque, embora concorde que as circunstâncias destacadas na decisão de 1ª instância autorizariam a qualificação da penalidade, vez que agregam à omissão de receitas da atividade indícios de o sujeito passivo ter assim procedido com a intenção de sonegar, não vislumbro no Termo de Verificação Fiscal a necessária acusação neste sentido.

Em declaração de voto juntada ao Acórdão n.º 1101-00.725, assim firmei meus 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 nº 14, como antes já mencionei. A distinção deste caso, em relação ao anterior, está na acusação fiscal. A autoridade lançadora justifica a qualificação da penalidade em razão da omissão mediante declaração ao Fisco Federal de somente R\$ 129.557,60 do total de R\$ R\$ 13.947.987,53 das vendas registradas em sua contabilidade, cujo total foi registrado em sua escrituração fiscal e contábil e informado ao Fisco do Estado do Paraná, conforme demonstrado nos subitens "2.3.1", "2.3.2" e "2.3.3", nos quais limita-se a descrever os valores extraídos da escrituração contábil, da escrituração fiscal e das GIAS/ICMS e da declaração simplificada apresentada à Receita Federal.

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

Assim, embora entenda que não é o caso de aplicação da Súmula CARF 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 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, a qualificação da penalidade foi mantida 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 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 nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano-calendário 2001 o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

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

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

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

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

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

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

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

Observe-se, ainda, que a recorrente limita-se a argumentar que não houve embaraço à fiscalização (aspecto antes apreciado em sede de recurso de ofício), e nega a existência de dolo apenas em razão da autuação de fundar em presunção. No mais, afirma confiscatória a penalidade subsistente, ao final pleiteando sua redução para 75% *uma vez que reconhecida pelos Nobres Julgadores a quo que: “a contribuinte não causou embaraço à fiscalização, prestando os esclarecimentos que lhe eram possíveis”*. Ocorre

que o percentual de 150% está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 para as exigências de ofício nas quais restar caracterizado o intuito de fraude, aqui presente em razão das evidências reunidas pela Fiscalização acerca da deliberada intenção da contribuinte de, reiteradamente praticando fatos jurídicos tributáveis, deixar de escriturá-los adequadamente de modo a subtraí-los da incidência tributária.

Tais parâmetros orientaram meus 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 (Abbaturo Turismo e Locações EIRELI, Relatora Andréa Duek Simantob), 9101-005.216 (Casa Verre Comércio e Distribuição EIRELI, Relator Luis Henrique Marotti Toselli), e 9101-005.244 (Kolbach S/A, Relatora Lívia De Carli Germano). 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).

No presente caso, a autoridade fiscal descreve as dificuldades de localização do sujeito passivo e a falta de prestação de informações acerca dos repasses das operadoras de cartões de crédito, concluindo pelo cabimento do lançamento em face dos valores que foram considerados como corretos e verdadeiros sem a objeção do fiscalizado. Ao final, consolida os valores que caracterizariam receitas omitidas, justifica o arbitramento dos lucros por falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais e, depois de indicar o cabimento de representação fiscal para fins penais mediante transcrição dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, assim consigna no arremate do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 603/608:

Portanto apesar de considerarmos as informações prestadas pelas operadoras de cartões de crédito receitas por uma presunção legal, o fato de o contribuinte ter escriturado esses valores no Livro de Saídas como vendas, confirma o fato desses valores efetivamente se referirem a receita de vendas.

Então o fato de o contribuinte não apurar, recolher ou declarar em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) os tributos devidos em função do exercício do comércio, de acordo com o artigo 2º, inciso I da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, demonstra intenção de eximir-se do pagamento dos mesmos. Dessa forma, apurados os fatos acima

descritos, formalizamos a competente REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS, nos termos das normas vigentes.

#### **5 - Multa Qualificada**

O art. 44 da Lei 9430/96 prescreve o percentual de multa de 150% (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. Portanto aplicamos essa multa para as receitas apuradas.

Nestes termos, o fato de a pessoa jurídica não se encontrar mais no endereço cadastrado junto à RFB, a relevância dos valores omitidos, a reiteração da conduta de omitir informações do Fisco em razão do número de declarações que deveriam ter sido apresentadas no período fiscalizado, a inexistência de qualquer pagamento e a presunção de intenção de ocultar fatos da RFB em razão do conhecimento das receitas escrituradas no Livro Registro de Saídas, são deduções válidas para a caracterização do dolo e conseqüente qualificação da penalidade, mas devem constar da acusação fiscal, e assim viabilizar o regular exercício de defesa pelo sujeito passivo.

Em tais circunstâncias, embora discorde do voto condutor do acórdão recorrido na parte em que demanda a existência de registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza para qualificação da penalidade, entendo que a acusação fiscal, nestes autos, não permite que seja restabelecido o gravame.

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

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA