



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.721462/2011-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.412 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado APK LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos. Ausente esta prova, a representatividade dos depósitos de origem não comprovada é insuficiente para justificar a exasperação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado 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, Luiz Tadeu Matosinho Machado 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)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia 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 1201-000.921, na sessão de 5 de dezembro de 2013, no qual o Colegiado *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário. A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ERRO QUANTO AO ASPECTO TEMPORAL

As três espécies de omissão de receitas levantadas pela fiscalização foram consolidadas tanto mensalmente quanto trimestralmente. No entanto, ao lavrar os autos de infração a autoridade transportou apenas os valores consolidados trimestralmente, o que acabou por gerar exigências da contribuição para o PIS e da Cofins em bases trimestrais quando o correto seria em bases mensais. Assim sendo, correto o afastamento da exigência dessas contribuições relativamente aos dois primeiros meses de cada um dos quatro trimestres do ano de 2006.

MULTA QUALIFICADA

Correta a restauração da multa qualificada em relação à diferença entre o valor das receitas escrituradas no livro Razão e informadas na DIPJ, e o valor das receitas registradas nos livros e documentos fiscais, vez que comprovada a conduta dolosa. Por outro lado, não é cabível a qualificação da multa pautada em mera presunção nos casos de omissão de receitas pela constatação de depósitos bancários de origem não comprovada.

DECADÊNCIA

Não restou constatada a decadência dos créditos tributários referentes ao IRPJ e à CSLL, haja vista que para estes tributos o fato gerador mais antigo ocorreu em 31/03/2006, ou seja, antes do decurso do prazo de cinco anos. Com relação à contribuição para o PIS e à Cofins dos meses de janeiro e fevereiro, a questão encontra-se superada uma vez que os respectivos créditos tributários foram afastados pela decisão de primeiro grau confirmada no exame do recurso de ofício.

SALDO CREDOR DE CAIXA

Verificado em qualquer dia do ano saldo credor na conta Caixa, a legislação tributária autoriza presumir que tal fato tem origem em receitas anteriormente omitidas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Deve ser subtraído do valor dos depósitos de origem não comprovada o valor do saldo credor de caixa verificado no mesmo período de apuração. Com relação à diferença entre a receita escriturada no razão e aquela lançada nos livros e documentos fiscais, tais valores não devem ser subtraídos, haja vista que foram identificados nas contas correntes e, portanto, não compuseram os depósitos de origem não comprovada.

DEDUÇÃO DO PIS/COFINS DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Não devem ser deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a contribuição para o PIS e a Cofins, haja vista que o parágrafo primeiro do art. 344 do RIR/99 excepciona a pretendida dedução nas hipóteses em que a exigência dessas contribuições estiver suspensa, tal como no caso das impugnações e recursos indicados no art. 151, III, do CTN.

O litígio decorreu de lançamentos de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2006, pela constatação de omissão de receitas apuradas a partir (i) do confronto entre as receitas registradas no livro Razão e aquelas lançadas nos livros de escrituração do ICMS e em outros documentos fiscais; (ii) de depósitos bancários de origem não comprovada e, (iii) de saldo credor de caixa. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente as exigências declarando a insubsistência de parte dos lançamentos de PIS e COFINS, em razão de erro no período de apuração e exonerando a multa qualificada (e-fls. 4.923/4.946), submetendo sua decisão a reexame necessário. O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu parcial provimento ao recurso de ofício e restabeleceu a multa qualificada apenas sobre o valor da omissão de receitas apurada pelo confronto entre aquelas registradas no livro Razão e as lançadas nos livros de escrituração do ICMS, bem como deu parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para subtrair do valor do crédito tributário apurado a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, o valor do crédito tributário oriundo de saldo credor de caixa (e-fls. 4.998/5.009).

Os autos foram encaminhados em 06/01/2014 à PGFN (e-fl. 5010), que em 20/01/2014 (e-fl. 5025) os restituiu com a interposição de recurso especial (e-fls. 5.011/5.024) no qual arguiu divergência jurisprudencial admitida no despacho de exame de admissibilidade, do qual se extrai (e-fls. 5.027/5.034):

A PFN alega divergência jurisprudencial para a decisão relativa à qualificação da multa de ofício. O entendimento adotado nesse acórdão foi retratado em sua ementa, que se reproduz integralmente:

[...]

Segundo o relatado no recurso especial, trata-se de “*autuação para tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS na qual se verificou omissão significativa de rendimentos. Segundo o termo de constatação fiscal foram creditados a favor da empresa R\$ 25.010.889,98. Todavia, tanto na DIPJ quanto na contabilidade da empresa, só foi registrado o montante de R\$ 8.113.295,01, o que corresponde a apenas 32% do montante creditado nas contas correntes da autuada. A magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.*”

A PFN argumenta que no Acórdão no 101-96.668 da 1ª Câmara do (extinto Primeiro Conselho de Contribuinte, do qual reproduziu integralmente a ementa (art. 67, §§7o a 9o, do Anexo II do RICARF), em caso similar foi manifestado entendimento divergente ao do recorrido. Nele omissão de parcela significativa das receitas teria sido considerado motivo suficiente para a qualificação da multa. Para a demonstração de divergência foram destacados trecho da sua ementa, que se reproduz integralmente com o destaque feito, e do voto:

EMENTA:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2001

DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em caso de dolo, fraude, dolo ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC n.º 4).

VOTO:

Conforme levantado pela fiscalização, as receitas não escrituradas no ano-calendário de 2001 atingiram o seguinte montante:

(...)

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada (...).

Além desse paradigma, a PFN indicou o Acórdão n.º 101-96.757, do qual reproduziu integralmente a ementa e pequeno trecho do voto:

EMENTA:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2003 a 2005

DECADÊNCIA

O direito da Fazenda Pública de realizar o lançamento, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, está previsto no art. 150 do CTN, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Se caracterizada a conduta dolosa da contribuinte, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173, I, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS

Caracterizam omissão de receitas os valores depositados em conta corrente mantidas à margem da contabilidade.

MULTA QUALIFICADA

A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte, constatados a divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

VOTO:

(...)

*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.

(...)

Em relação ao segundo paradigma, a recorrente apontou que, assim como no recorrido, trata-se de lançamento por omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada com base na presunção prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, e que esse fato não impediu a qualificação da multa de ofício.

Verificou-se que, conforme declarado na ementa do recorrido, a fiscalização apurou receitas presumidas tendo como base legal o art. 42 da Lei n.º 9430/96 (omissão de receitas pela constatação de depósitos bancários de origem não comprovada), e que esse enquadramento acarreta o descabimento da qualificação da multa. Extraíu-se do voto vencedor e vencido para essa matéria trechos que revelam os respectivos pontos de vista defendidos nesse julgamento:

VOTO VENCEDOR:

A questão apreciada restringe-se à verificação de se a omissão de receitas comprovadamente ocorrida no presente caso configura prática dolosa apta à qualificação da multa. Entendo que não. Explico.

Conforme fls. 47 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, a conduta dolosa da Recorrida estaria na prática reiteradas de ações que visaram ocultar receitas auferidas, notadamente quanto à não escrituração de movimentações bancárias. Ou seja, concluiu o Auditor Fiscal autuante que o simples fato de terem sido localizados vários depósitos bancários de origem não comprovada durante o ano de 2006 já seria prova do dolo da Recorrida. Contudo, equivocado referido entendimento. Dispõe o art. 44 da Lei n.º. 9.430/96 que:

(...)

Veja que a legislação tributária não traz como sinônimos a falta de pagamento do tributo e a sonegação fiscal. Para o primeiro caso, a legislação prevê a multa de 75% sobre a totalidade do imposto não recolhido.

Por outro lado, se além da falta de recolhimento também seja constatada a sonegação fiscal, será a multa duplicada, nos termos do § 1º.

A comprovação da falta de recolhimento do tributo foi realizada por presunção legal, nos termos do disposto no art. 42 da Lei n.º. 9430/96 que prevê:

(...)

Ou seja, tendo sido constatados depósitos em contas bancárias em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou sua origem, correta a aplicação da multa de 75%. Contudo, além da constatação da omissão de receitas consistente na ausência de declaração dos valores e o consequente não recolhimento do tributo, há que se demonstrar a ocorrência de sonegação fiscal ou fraude, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502/64, para que seja duplicada a multa. Referida legislação prevê que:

(...)

No caso em análise, a hipótese que nos parece que poderia ser comprovada seria a Sonegação Fiscal, prevista no art. 71. Contudo, para tanto, haveria a necessidade de comprová-la, o que não fora realizado por ter sido a omissão apurada por presunção.

Ressalte-se que, para a comprovação da omissão de receita, há a possibilidade da presunção legal. No entanto, o mesmo procedimento não pode ser realizado para comprovação do dolo, o qual deve ser cabalmente comprovado.

Se contrário fosse, não haveria necessidade da previsão da multa de 75% no inc. I, sendo todas as omissões de receitas consideradas como Sonegação Fiscal com a aplicação da multa qualificada. Ocorre que há na legislação tributária as duas hipóteses distintas, o que afasta o entendimento fiscal. Justamente nesse sentido é a Jurisprudência deste Tribunal, que já foi objeto de Súmula no seguinte sentido:

(...)

Não obstante todo o trabalho realizado pela Fiscalização, entendo que não restou comprovado o dolo, mas apenas mera presunção. A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui jurisprudência tranqüila sobre o assunto, vejamos:

(...)

Dessa maneira, deve ser mantido o cancelamento da multa qualificada realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, com a aplicação tão somente da multa de 75% para o caso dos depósitos bancários de origem não comprovada.

VOTO VENCIDO:

Da mesma forma, também em relação à qualificadora imposta à omissão de receita decorrente de depósitos de origem não comprovada formo meu convencimento de que a conduta da contribuinte decorreu de sua vontade livre e consciente de tentar impedir que o fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

De fato, ao longo do ano de 2006 foi realizada uma grande quantidade de depósitos nas contas correntes de titularidade da contribuinte que totalizaram R\$ 25.010.889,98, dos quais R\$ 10.956.256,43 não tiveram sua origem comprovada.

A grande quantidade dos depósitos cuja origem não foi comprovada, aliada a seu significativo montante, são evidências suficientes para me convencer, para além de qualquer dúvida razoável, de que a omissão de receitas decorreu de dolo da contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa jurídica deixar de comprovar a origem, não de uma dúzia de depósitos ao longo do ano de 2006, mas de mais de uma centena deles, os quais, somados, superam R\$ 10.000.000,00.

Sobre o standard de convencimento aqui adotado, qual seja, o da evidência para além de qualquer dúvida razoável (evidence beyond a reasonable doubt), já me pronunciei mais longamente em outras oportunidades. Aqui farei apenas uma breve exposição sobre o assunto.

Pois bem, ao contrário do que possa parecer, o direito não exige que o convencimento do julgador acerca da “verdade dos fatos” atinja o grau de “certeza”. Admite que o convencimento se dê com base apenas em verossimilhança, ou seja, que seja provável, ainda que não seja absolutamente certo, que a “verdade dos fatos” seja essa e não aquela.

Trata-se aqui de um dos aspectos do princípio do livre convencimento motivado.

E mesmo sem adentrar nos alicerces teóricos daquilo que acima está afirmado, é intuitivo que no mais das vezes o direito se contente com mero juízo de verossimilhança. Seja porque, via de regra, o grau de certeza é impossível de ser alcançado no caso concreto. Seja porque, mesmo nos casos em que teoricamente isso seja possível, a dificuldade para alcançá-lo tornaria o processo infundável.

(...)

Concluindo, no presente processo a adoção desse padrão de grau de convencimento alto no que diz respeito à prova do dolo do sujeito passivo para fins de qualificação da multa de ofício é o que mais resguarda seus interesses, embora fosse possível empregar-se padrão de convencimento mais baixo, haja vista não tratar-se aqui de direito penal, e sim de direito tributário penal.

Ainda assim, no presente caso, mesmo com emprego desse padrão mais alto, formo meu convencimento acerca do dolo do sujeito passivo também no que diz respeito à omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada haja vista que, como dito antes, a grande quantidade dos depósitos sem comprovação aliada a seu significativo montante, a meu sentir, afastam, para além de qualquer dúvida razoável, a possibilidade de a infração ter sido cometida em virtude de mero erro ou negligência de sua parte.

Está evidente que a discordância se deu em relação à comprovação do dolo e à possibilidade de aplicar a multa em autuação por omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

No caso dos Acórdãos paradigma no 101-96.668 e nº 101-96.757, as circunstâncias foram assemelhadas à do recorrido nos seguintes aspectos: os contribuintes foram autuados por omissão de receitas, em valor significativo, e essa conduta foi considerada suficiente para caracterizar o dolo e justificar a aplicação da multa qualificada.

No Acórdão nº 101-96.757, um outro aspecto se agrega a essa similitude, qual seja, o lançamento por presunção de omissão de receita decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada. Nessas circunstâncias decidiu-se no paradigma que, caracterizada a conduta dolosa, não cabe à esfera administrativa afastar a aplicação da multa qualificada, conforme atesta trecho de seu voto:

Com relação à multa de ofício aplicada, nos casos em que restar caracterizado dolo, fraude ou simulação, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 prevê a sua aplicação no percentual de 150%. Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo (conforme analisado anteriormente), não cabe à esfera administrativa afastar a sua aplicação, tendo em vista que a atividade do lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, em ambos os paradigmas considerou-se que o dolo estaria comprovado em situação em que contribuinte deixa de contabilizar parcela significativa de receita, sendo que em um deles a receita foi determinada por presunção tendo como base o mesmo dispositivo de lei adotado no recorrido. Como um dos fundamentos para a decisão contestada foi a ausência de provas do dolo, conclui-se que ambos os paradigmas demonstram a divergência para esse ponto. Para o outro ponto do recorrido, que considerou que não é possível aplicar multa qualificada em lançamento que apurou receita presumida, conclui-se que a divergência foi demonstrada por meio um dos paradigmas (Acórdão nº 101-96.757).

No mérito, a PGFN defende:

Para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco², que assim se pronuncia ao dissertar sobre o inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“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 mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/66. Dispõem tais artigos:

[...]

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 da 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, 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.

O acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo³:

“EMENTA: “HABEAS CORPUS” – DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO–TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO – AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL – IMPOSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA “PERSECUTIO CRIMINIS” – INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE – PEDIDO DEFERIDO.

Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concerned persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário (“an debeat”) além de definido o respectivo valor (“quantum debeat”) sob pena de, em incoerendo esta condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.

Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito. (CP, art. 111,I). Precedentes.”

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 nº 4.502/66 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 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 de forma reiterada, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada.

Destaque-se que o total de rendimentos omitidos pelo contribuinte alcança o importe de R\$ 16.897.594,97. A autoridade fiscal constatou que foram creditados a favor da empresa R\$ 25.010.889,98, tendo o autuado registrado tanto na DIPJ quanto na contabilidade da empresa o recebimento tão somente de 8.113.295,01, o que corresponde a apenas 32% do montante creditado em suas contas correntes.

A magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

A fim de melhor elucidar a questão fática, transcreve-se trecho do termo de verificação fiscal:

Conforme os extratos bancários das contas acima mencionadas, no período de 01/01/2006 a 31/12/2010, foram creditados a favor da empresa R\$ 25.010.889,98 (vinte e cinco milhões, dez mil, oitocentos e oitenta e nove reais e noventa e oito centavos) (...).

Ocorre que a Receita Bruta apurada pela empresa, conforme a contabilidade (ver Tabela 12, anexa a este Termo) e as informações prestadas em DIPJ, foi de R\$ 8.113.295,01 (oito milhões, cento e treze mil, duzentos e noventa e cinco reais e um centavo), o que corresponde a 32% dos valores creditados nas contas correntes.

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 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.

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 doloso, Luiz Regis Prado⁴ 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 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.

No seu magistério, Fernando Capez⁵ assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa,

corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal).

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- a) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração de omissão significativa de rendimentos, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150%;
- b) como resultado de sua conduta dolosa, havia diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- c) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) 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.

Por todos os motivos expostos, deve ser restabelecida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

A PGFN pede, ao final, seja conhecido e provido o presente recurso, a fim de que seja reformado o acórdão *a quo* com o restabelecimento da multa de 150%.

Cientificada em 03/07/2015 (e-fl. 5085), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 05/08/2015 (e-fls. 5.089/5.100) nas quais explica, primeiramente, que não interpôs recurso especial contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável por aderir ao parcelamento especial concedido pela Lei nº 11.941/2009, o que implicou na desistência tácita de qualquer recurso sobre o valor do crédito tributário mantido. Em seguida, manifesta-se contra o conhecimento do recurso especial fazendário alegando que a tese registrada nos paradigmas indicados encontrar-se-ia superada por decisões da CSRF e pela edição da Súmula CARF nº 25. No mérito, afirma que a multa qualificada somente pode subsistir se provada uma das condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 mas que no presente caso reconheceu-se inexistirem provas ou evidências de que a infração tenha sido fruto de dolo. Defende que *o montante supostamente omitido pela Recorrida não tem o condão de qualificar a multa incidente sobre o valor do tributo devido*. Entende que *o fato de a escrituração contábil ter supostamente omitido a receita apurada, sem que haja quaisquer outros elementos de convicção do dolo, não é suficiente para a incidência da multa qualificada de 150%*. Acrescenta ser favorável à tese de inexistência de dolo o fato de ter ela própria disponibilizado o acesso aos seus extratos bancários e de tratar-se a autuação de mera presunção de omissão de receitas. Requer ao final o não conhecimento do recurso especial da PGFN, em razão da superação da tese dos paradigmas pela Súmula CARF nº 25 e, acaso conhecido, no mérito seja desprovido o apelo mantendo-se a decisão recorrida.

Posteriormente a Contribuinte fez juntar aos autos a petição de e-fls. 5.114/5.117, em que expressamente manifesta-se pela desistência de recursos porventura pendentes em relação ao montante do crédito tributário mantido pela decisão *a quo*, em razão da adesão ao parcelamento especial antes mencionado.

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-005.412 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10980.721462/2011-92

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Deve-se esclarecer que a discussão que remanesce em litígio diz respeito unicamente à multa qualificada incidente sobre a omissão de receitas detectada com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

A Contribuinte se opõe ao conhecimento do recurso especial da PGFN afirmando a inadmissibilidade na forma do art. 67, § 10, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, RICARF, pois advoga que a tese adotada nos paradigmas indicados no recurso especial estariam superadas por julgados da CSRF e pela Súmula CARF n.º 25, editada posteriormente aos paradigmas, de seguinte teor:

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).

Embora intempestivas as contrarrazões, importa esclarecer que, como assegurou o despacho de exame de admissibilidade, o recurso especial da PGFN demonstra que a divergência de interpretação a ser pacificada diz respeito a considerar-se como intuito doloso, apto a atrair a qualificação da multa, a significância dos valores das receitas omitidas da tributação, ainda que tais receitas tenham sido apuradas por presunção legal. Assim, a PGFN defende que não se trataria de simples presunção de omissão de receitas ou de presunção legal de omissão de receitas “por si só”, mas de presunção de omissão de receitas qualificada pelo intuito doloso em razão da relevância dos valores omitidos. É o que evidencia os seguintes trechos do recurso especial:

Cuida-se de autuação para tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS na qual se verificou omissão significativa de rendimentos. Segundo o termo de constatação fiscal foram creditados a favor da empresa R\$ 25.010.889,98. Todavia, tanto na DIPJ quanto na contabilidade da empresa, só foi registrado o montante de R\$ 8.113.295,01, o que corresponde a apenas 32% do montante creditado nas contas correntes da autuada. A magnitude da diferença afasta qualquer possibilidade de erro, revelando a conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação e justifica a aplicação da multa qualificada.

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, em que o contribuinte omitiu parcela significativa de seus rendimentos, já se manifestou pela manutenção da multa qualificada a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no âmbito do Acórdão n.º 101-96.668, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

[...]

O acórdão paradigma acima evidenciado 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, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de omissão significativa de rendimentos.

No mesmo sentido, decidiu a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por ocasião da prolação do acórdão n.º 101-96.757. Entendeu o Colegiado que quando a divergência entre a verdade real e a verdade declarada é discrepante, a multa qualificada deve ser aplicada, senão vejamos o que diz a ementa e um pequeno trecho do voto condutor do acórdão:

[...]

Diante desse contexto, as teses deduzidas nos paradigmas apresentados pela PGFN não se encontram superadas pela Súmula CARF n.º 25, pois ambas decisões pronunciaram-se no sentido de que, dada a magnitude dos valores das receitas omitidas, fica comprovado o intuito doloso apto a atrair a aplicação da multa qualificada.

Registre-se, apenas, que o paradigma de n.º 101-96.668 não tratou de situação fática similar àquela em debate, como demonstra o seguinte trecho do relatório:

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Trofeu Administradora e Corretora de Seguros LTDA., em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife, que julgou procedentes os autos de infração lavrados, para exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), ao Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com imposição da multa de 150%.

[...]

A empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.

Como se vê, não se tratava de presunção de omissão de receitas, e este aspecto pode ter influenciado aquele Colegiado a concluir que o intuito doloso e a fraude restaram configurados em razão da relevância dos montantes suprimidos da tributação. Registrou o voto:

[...]

Como se vê, não se confirma a alegação da Recorrente de que as divergências são insignificantes e que apenas uma pequena parcela das receitas não foi escriturada. Em apenas três meses a omissão representou cerca de 5% das receitas, sendo que a média de receitas omitidas no ano foi de um terço (33%), tendo, em alguns meses, superado 50%.

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, toma notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

[...]

Este paradigma, portanto, não se presta a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

Já o paradigma de n.º 101-96.757 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.

[...]

Neste caso 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 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 o voto:

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 nº 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.

Demonstra-se, assim, que o segundo paradigma, para concluir pela presença do dolo apto a atrair a multa qualificada, analisou os montantes dos valores de receitas omitidas por presunção legal, e concluíram que, dada a magnitude e significância dos valores sonegados, restaria demonstrado o intuito doloso a justificar a incidência da qualificação da multa. Diante desse contexto, a tese nele registrada não é alcançada pelo teor da Súmula CARF nº 25, posto que esta decisão não se pronunciou sobre simples omissão de receitas ou sobre presunção de omissão de receitas “por si só”, mas sobre presunção de omissão de receitas qualificada pelo intuito doloso em razão dos montantes envolvidos.

Por estas razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN, mas apenas em razão do dissídio jurisprudencial evidenciado em face do paradigma nº 101-96.757.

Recurso especial da PGFN - Mérito

O acórdão recorrido exonerou a multa qualificada sobre parcela do crédito tributário exigido sob a premissa de que, por se tratar de lançamento com fundamento em presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, seria necessária a demonstração da prática da sonegação fiscal ou fraude. Nos termos do seu voto vencedor:

Relativamente à qualificação da multa em relação à movimentação financeira de origem não comprovada, discordo da posição adotada pelo ilustre Conselheiro Relator.

A questão apreciada restringe-se à verificação de se a omissão de receitas comprovadamente ocorrida no presente caso configura prática dolosa apta à qualificação da multa. Entendo que não. Explico.

Conforme fls. 47 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, a conduta dolosa da Recorrida estaria na prática reiteradas de ações que visaram ocultar receitas auferidas, notadamente quanto à não escrituração de movimentações bancárias. Ou seja, concluiu o Auditor-Fiscal autuante que o simples fato de terem sido localizados vários depósitos bancários de origem não comprovada durante o ano de 2006 já seria prova do dolo da Recorrida. Contudo, equivocado referido entendimento. Dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 que:

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.

Veja que a legislação tributária não traz como sinônimos a falta de pagamento do tributo e a sonegação fiscal. Para o primeiro caso, a legislação prevê a multa de 75% sobre a totalidade do imposto não recolhido.

Por outro lado, se além da falta de recolhimento também seja constatada a sonegação fiscal, será a multa duplicada, nos termos do § 1º.

A comprovação da falta de recolhimento do tributo foi realizada por presunção legal, nos termos do disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 que prevê:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ou seja, tendo sido constatados depósitos em contas bancárias em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprovou sua origem, correta a aplicação da multa de 75%. Contudo, além da constatação da omissão de receitas consistente na ausência de declaração dos valores e o consequente não recolhimento do tributo, há que se demonstrar a ocorrência de sonegação fiscal ou fraude, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, para que seja duplicada a multa. Referida legislação prevê que:

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.

No caso em análise, a hipótese que nos parece que poderia ser comprovada seria a Sonegação Fiscal, prevista no art. 71. Contudo, para tanto, haveria a necessidade de comprová-la, o que não fora realizado por ter sido a omissão apurada por presunção.

Ressalte-se que, para a comprovação da omissão de receita, há a possibilidade da presunção legal. No entanto, o mesmo procedimento não pode ser realizado para comprovação do dolo, o qual deve ser cabalmente comprovado.

Se contrário fosse, não haveria necessidade da previsão da multa de 75% no inc. I, sendo todas as omissões de receitas consideradas como Sonegação Fiscal com a aplicação da multa qualificada. Ocorre que há na legislação tributária as duas hipóteses distintas, o que afasta o entendimento fiscal. Justamente nesse sentido é a Jurisprudência deste Tribunal, que já foi objeto de Súmula no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Não obstante todo o trabalho realizado pela Fiscalização, entendo que não restou comprovado o dolo, mas apenas mera presunção. A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui jurisprudência tranqüila sobre o assunto, vejamos:

(...) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou 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 aplicação do 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. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (...) (CSRF Processo nº 11020.007753/2008-90 Acórdão nº 9101-001.404 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012)

Dessa maneira, deve ser mantido o cancelamento da multa qualificada realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, com a aplicação tão somente da multa de 75% para o caso dos depósitos bancários de origem não comprovada.

No recurso especial a PGFN argumenta que a prática da sonegação e da fraude ficou demonstrada em razão dos vultosos valores omitidos, parte deles apurada pelo confronto entre livros contábeis e fiscais mantidos pela Contribuinte, parte apurada com base em presunção de omissão de receitas denotada em créditos bancários sem comprovação da origem, em conduta reiterada. Afasta a possibilidade de que tenha ocorrido mero erro ou equívoco, mas *conduta intencional do contribuinte de deixar de oferecer tal numerário à tributação o que justifica a aplicação da multa qualificada. Considera cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta de deixar de declarar parcela significativa de seus rendimentos de forma reiterada, o que revela evidente intuito fraudulento, apto a ensejar a incidência da multa qualificada, vez que o total de rendimentos omitidos pelo contribuinte alcança o importe de R\$ 16.897.594,97, pois a autoridade fiscal constatou que foram creditados a favor da empresa R\$ 25.010.889,98, tendo o autuado registrado tanto na DIPJ quanto na contabilidade da empresa o*

recebimento tão somente de 8.113.295,01, o que corresponde a apenas 32% do montante creditado em suas contas correntes.

A Contribuinte, de seu lado, reafirma que apenas *o montante supostamente omitido (...) não tem o condão de qualificar a multa incidente sobre o valor do tributo devido, que deve ser aplicada apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964, devendo a autoridade tributária identificar e comprovar a ocorrência de sonegação ou fraude.*

Esta Conselheira, em declaração de voto juntada ao Acórdão nº 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 nº 9.430/96. Ou seja, frente a depósitos bancários de origem não comprovada, concluiu a autoridade lançadora pela existência de valores tributáveis.

A contribuinte apresentara livros contábeis que precariamente reproduziam a movimentação bancária questionada, fazendo transitar a maior parte dos valores apenas por contas patrimoniais, e reconhecendo como receita de vendas somente os valores expressos nas notas fiscais emitidas. Consoante reproduzido pelo I. Relator, a contribuinte limitou-se a argüir, sem qualquer prova documental, que em virtude da natureza perecível das mercadorias, havia operações de revenda de mercadorias que seguiam diretamente do produtor rural para os clientes da empresa, acobertadas pela Nota Fiscal de Produtor Rural; o pagamento ocorria de forma informal, de vez que realizava pagamentos aos produtores rurais e posteriormente recebia de seus clientes a quitação das mercadorias revendidas.

A qualificação da penalidade decorreu do fato de a contribuinte não ter emitido notas fiscais, não ter escriturado a maior parte de suas receitas e não ter declarado à Receita Federal sua efetiva receita, tentando passar a falsa impressão que a sua receita de vendas de mercadorias foi de apenas R\$ 1.107.598,81, quando na realidade foi de R\$ 7.109.024,52.

Entendi, frente a estes elementos, que se tratava da simples apuração de omissão de receitas, à qual se reporta à Súmula CARF nº 14. O volume de receitas presumidamente omitidas era significativo, e deficiências na escrituração demonstravam a desídia da contribuinte na manutenção de seus assentamentos contábeis. Todavia, embora estes elementos permitissem a imputação de omissão de receitas, eles ainda eram insuficientes para afirmar a intenção dolosa de deixar de recolher tributo. Necessário seria que a Fiscalização investigasse um pouco mais, estabelecendo vínculos concretos entre a movimentação bancária e a atividade operacional da empresa, para assim afirmar que houve a intenção de ocultar receitas tributáveis do Fisco Federal. Evidências como a apuração de depósitos decorrentes de liquidação de títulos de cobrança, ou circularização de alguns depositantes, já permitiriam criar esta inferência.

No segundo caso apreciado, as receitas omitidas foram apuradas a partir das informações do Livro Registro de Saídas, que apresentava expressivo volume de operações, ao passo que as DIPJ, DICON 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 nº 25: *A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73.*

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

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

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

De outro lado, esta Conselheira manteve a qualificação da penalidade no voto condutor do Acórdão nº 1101-001.144, porque agregados outros elementos às apurações feitas a partir dos depósitos bancários que favoreceram a contribuinte no período fiscalizado:

Já no que se refere à multa de ofício mantida no percentual de 150%, cumpre ter em conta que a base de cálculo atuada 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 atuada, 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 os votos desta Conselheira, 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 (Abatur 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 Otico Comercial Ltda) e 9101-005.366 (Valesa Agropecuária Comércio e Representações Ltda, Relator Caio Cesar Nader Quintella). 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 a declaração de voto no Acórdão n.º 9101-005.298 (Bluecell Representações em Telecomunicações Ltda., Relatora Livia De Carli Germano).

No presente caso, o lançamento foi formalizado em face de pessoa jurídica que, no ano-calendário 2006, exerceu a atividade de transporte e armazenamento de cargas e representação comercial, dentre inúmeras outras atividades, informando receitas equivalentes a montantes trimestrais oscilando entre R\$ 1.700.000,00 e R\$ 2.300.000,00, ao passo que os créditos bancários em contas correntes da matriz e das filiais totalizaram, no ano, R\$ 25.010.889,98, como evidenciado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 33/48) e demonstrativos a ele anexados (e-fls. 49/996). Mesmo após o expurgo dos valores não representativos de crédito, como aqueles oriundos de transferências entre contas e recebidos em empréstimo (posteriormente devolvidos), restou o montante de R\$ 10.956.256,43, sem comprovação de origem, o que é um valor considerável.

A Contribuinte foi intimada e reintimada a esclarecer as divergências assim constatadas a partir dos extratos bancários que ela própria fornecera à autoridade fiscal, todavia, nenhuma explicação ofertou. E, diante de seu silêncio, a auditoria fiscal promoveu o lançamento a título de omissão de receitas presumidas a partir de créditos bancários cuja origem não foi justificada, ao amparo do art. 42, da Lei n.º 9.430, de 1996, que, juntamente com as demais receitas omitidas, foi acrescido da penalidade qualificada, sob a seguinte justificativa:

As multas a serem aplicadas, nos casos de lançamento de ofício, estão previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/07, que abaixo transcrevemos (omissões e grifos nossos):

"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;

- omissis

*§ 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 nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**"*

Abaixo transcrevemos os referidos artigos da Lei nº 4.502/64, que definem os institutos da sonegação, fraude e conluio, para fins fazendários:

*"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 sua natureza ou circunstâncias materiais; 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.***

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

Assim, verificamos que; para a aplicação da Multa qualificada da de 150% prevista no art. 44, inciso I e § .1º da Lei nº 9.430/96 temos que verificar a presença de prática dolosa. O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940), onde reza que crime doloso é aquele em que "o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo". Como se vê, a lei penal brasileira adotou para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza ou deixa de realizar e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Em outras palavras, pode-se dizer que dos elementos do dolo, de acordo com a teoria da Vontade, são: vontade de agir ou de e se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

No caso da empresa APK Logística e Transporte Ltda., objeto da presente ação fiscal, observamos a prática reiterada de ações que visavam ocultar receitas auferidas. Verificamos as seguintes condutas:, não escrituração contábil de receitas provenientes de serviços prestados, conforme apresentado no item 4.3 do presente Termo; apuração de saldo credor de caixa, conforme item 4.2; e não escrituração da totalidade das movimentações bancárias, conforme item 4.1.

Assim, diante do acima relatado, não podemos considerar tais fatos como simples erros eventuais, e sim, como atos conscientes do contribuinte com o intuito inequívoco de evitar o conhecimento de parte da Matéria tributável pela Administração Tributária. Fica, portanto, evidenciado o elemento subjetivo da prática dolosa dirigida à sonegação tributária prevista no art. 71, inciso. I da Lei 4.502/64, ensejando assim a imposição da multa de ofício qualificada de 150% nos tributos apurados nos itens 4.1,4.2 e 4.3 do presente Termo.

Diante das premissas anteriormente fixadas, não há como validar a qualificação da penalidade.

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 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.

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.*).

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira LÍVIA DE CARLI GERMANO

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, no mérito, acompanhei o voto da i. Relatora pelas conclusões.

Como tenho observado em meus votos sobre a matéria, compreendo que a reiteração e/ou o volume da omissão são apenas medidas, ou graduações, da infração 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 nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Neste sentido, por exemplo, 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 Nº 25. AFASTAMENTO.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

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).

No caso, a i. Relatora ressalta em seu voto que dá importância à natureza da receita omitida para fins de qualificação a multa. Neste sentido, afirma na ementa que “o intuito de fraude somente é caracterizado se reunidas evidências de que os créditos decorreriam de receitas de atividade, de modo a provar, ainda que por presunção, a intenção do sujeito passivo de deixar de recolher os tributos que sabia devidos.”.

É aqui que reside a principal diferença quanto à minha linha de pensamento, já que, para mim, a natureza da receita, isto é, se se trata ou não de receita da atividade, é igualmente irrelevante para a caracterização do dolo do sujeito passivo.

É que coloco a natureza da receita omitida também como uma característica da própria omissão. Neste sentido, da mesma forma em que não considero adequado basear a exasperação da multa em aspectos de graduação omissão (volume ou periodicidade), também não considero adequado baseá-la na qualidade ou natureza da receita omitida, já que esta também não passa de uma qualidade da própria omissão. Dito de outra forma, basear a qualificação da multa no tipo de receita omitida, para mim, também significa, basicamente, basear a majoração da penalidade na própria infração omissão.

Se uma omissão de receitas deve ser punida, tal infração deve ser penalizada independentemente do quanto se omitiu, da periodicidade da infração, ou 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. É 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.

Dito de outro modo, o que a multa qualificada visa a apenar é o *dolo* do sujeito passivo, e este está na *forma como* a receita é omitida, e não propriamente *no que* é omitido. Neste sentido, o ilícito “omitir receitas” autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção e a exigir os tributos devidos, mas para que se possa aplicar a multa na modalidade qualificada é necessário que a fiscalização prove – não presuma, mas efetivamente prove – o dolo do sujeito passivo, mediante a demonstração de que a omissão foi praticada *por meio da* utilização de expedientes também ilícitos, que se enquadrem nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, como referido pelo artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Não se ignora 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 circunstancial, lógica, e sequer legal) não autoriza que se dê o passo além, que é aplicar a multa de ofício em sua modalidade qualificada – situação extrema que depende da específica caracterização do dolo, exatamente porque acarreta, inclusive, a formalização de representação fiscais para fins penais contra o sujeito passivo.

São essas as razões pelas quais, respeitando os também fundamentados argumentos em sentido diverso, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional no presente caso.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano